

ESCOLA DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

RAUL COSTI SIMÕES

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS

Porto Alegre
2019

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

RAUL COSTI SIMÕES

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS

Porto Alegre
2019

RAUL COSTI SIMÕES

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS).

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Porto Alegre
2019

Ficha Catalográfica

S614r Simões, Raul Costi

Responsabilidade Tributária de grupos econômicos / Raul Costi
Simões . – 2019.
194 f.
Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em
Direito, PUCRS.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

1. Responsabilidade tributária. 2. Grupos econômicos. 3. Sistema
jurídico brasileiro. 4. Limites do legislador brasileiro. I.
Silveira, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da PUCRS
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Bibliotecária responsável: Salete Maria Sartori CRB-10/1363

RAUL COSTI SIMÕES

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECOÔMICOS

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS).

Porto Alegre, _____ de março de 2019.

BANCA EXAMINADORA:

Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira
PUCRS

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família, minha esposa Patrícia e minhas filhas Maria Eduarda e Rafaela, por todo o apoio e pela compreensão pelo tempo o qual estive ausente da companhia delas para que mais esta etapa pudesse ser cumprida, mas em especial por fazerem parte da minha vida.

Agradeço ao Professor Paulo Caliendo por todo o apoio, desde o início dessa caminhada, auxiliando-me nos critérios e na definição do tema do presente trabalho, bem como durante toda a trajetória, sempre disponibilizando-me todo o material e toda a notícia a qual tinha acesso para me auxiliar.

Agradeço ao escritório Martinelli, a todos os meus colegas de trabalho, pela compreensão em face da minha ausência nos dias em que estava me dedicando ao mestrado, em especial à equipe do judicial tributário de POA, ao Ramiro Iribarrem, por autorizar a minha ausência nesse período e pelo apoio do Bruno Guimarães, o qual sempre que tomava ciência de algum tema ou trabalho vinculado ao meu tema, prontamente disponibilizava a notícia ou o material para me auxiliar.

Agradeço a todos os meus colegas do Mestrado por compartilharem conhecimento, experiência e o tempo deles, em especial à colega Laura Figueiredo, exemplo de aluna dedicada e sempre disposta a auxiliar a todos.

Agradeço à Caren Klinger, da secretaria do programa de pós-graduação, por todo o auxílio.

Agradeço aos meus pais, pelo exemplo e por todo o amor que sempre me dedicaram, desde a minha infância, até os dias atuais.

Agradeço, ainda, às minhas irmãs e ao meu irmão, por representarem a amizade verdadeira.

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo a análise dos limites legais do legislador brasileiro para fins de atribuição de responsabilidade tributária a sociedades empresariais pertencentes a grupos econômicos. O trabalho é separado em duas partes, a primeira com o estudo da responsabilidade tributária no sistema brasileiro, desde a criação do código tributário nacional, dos tipos de responsabilidade tributária previstos no código tributário nacional, em leis esparsas e a conceituação e aceitação pela doutrina brasileira. A segunda parte do trabalho inicia-se com os tipos societários existentes no sistema jurídico pátrio, identificando as sociedades nas quais os sócios não respondem pelas obrigações assumidas pela sociedade, evoluindo para os grupos societários, e terminando com a fusão das duas partes do trabalho, identificando-se os pontos de encontro entre as mesmas, desde as previsões normativas expressas quanto à responsabilização de sociedades pertencentes a grupos econômicos, bem como a aplicação na prática e o entendimento dos Tribunais brasileiros, em especial dos Tribunais Regionais Federais e das Cortes Superiores do nosso sistema pátrio.

Palavras-Chave: Responsabilidade tributária. Grupos econômicos. Sistema jurídico brasileiro. Limites do legislador brasileiro.

ABSTRACT

The present work has as scope analysis of the legal limits of the Brazilian legislator for the purpose of assigning tax liability to business companies associated with economic groups. The work is separated in two parts, the first part with the study of tax liability in the Brazilian system, since creation of a national tax code, from the types of tax liability foreseen in the tax code, in sparse laws and a conception and acceptance to Brazilian doctrine. The second part of the work begins with the types of companies exist in the Brazilian legal system, identifying the companies in which the partners do not liability for the obligations of society, evolving to the corporate groups and ending with the fusion of the two parts of the work, identifying the points of meetings between them, since the normative forecasts to the liability of companies belonging to economic groups, as well as an application in practice and the understanding of the Brazilian courts, especially the Federal Regional Courts and the Superior Courts of our country system.

Keywords: Tax liability. Economic groups. Brazilian legal system. Limits of the Brazilian legislator.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	12
2.1 Conceito	12
2.1.1 Distinção entre contribuinte e responsável	12
2.1.2 Concepção adotada quando da criação do código tributário nacional brasileiro	18
2.1.3 Doutrina	23
2.2 Espécies de responsabilidade tributária previstas no código tributário nacional	31
2.2.1 Responsabilidade tributária por sucessão	36
2.2.2 Responsabilidade tributária de terceiros	43
2.2.3 Responsabilidade tributária por infrações	56
2.3 Substituição tributária	63
2.4 Solidariedade tributária	69
2.4.1 Solidariedade tributária por interesse comum	72
2.4.2 Solidariedade tributária por disposição legal	79
2.5 Limites constitucionais para a criação de hipóteses de responsabilidade tributária	87
2.5.1 Necessidade de previsão em lei (lei ordinária ou lei complementar?)	88
2.5.2 Princípio da capacidade contributiva	94
2.5.3 Princípio do não confisco	100
3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS: CONCEITO, CARACTERÍSTICAS, ESPÉCIES, PREVISÃO LEGAL, APLICAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA	106
3.1 Introdução ao conceito de grupos econômicos	106
3.1.1 Da personalidade jurídica	107
3.1.1.1 Responsabilidade dos sócios em conformidade com os tipos societários ..	112
3.1.1.1.1 SOCIEDADES NÃO-PERSONIFICADAS	113
3.1.1.1.1.1 Sociedade em comum	114
3.1.1.1.1.2 Sociedade em conta de participação	115
3.1.1.1.2 SOCIEDADES PERSONIFICADAS	117
3.1.1.1.2.1 Sociedade simples.....	117

3.1.1.1.2.2 Sociedade em nome coletivo	119
3.1.1.1.2.3 Sociedade em comandita simples	120
3.1.1.1.2.4 Sociedade cooperativa	122
2.1.1.1.2.5 Sociedade limitada	122
2.1.1.1.2.6 Sociedade anônima	123
3.1.1.1.3 RELEVÂNCIA DA AFERIÇÃO DOS TIPOS SOCIETÁRIOS PARA A LIMITAÇÃO DO OBJETO DO PRESENTE ESTUDO	125
3.1.2 Grupos econômicos	127
3.1.2.1 Grupos econômicos de fato e de direito	131
3.1.2.2 Da responsabilidade dos grupos econômicos de fato e de direito	134
3.2 Previsão legal de grupos econômicos para fins tributários	138
3.2.1 Previsão para fins de atribuição de benefícios fiscais	138
3.2.2 Previsão para fins de responsabilização tributária:.....	147
3.2.2.1 Artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212/91	147
3.2.2.2 Artigo 50 do código civil brasileiro (Desconsideração da Personalidade Jurídica)	155
3.3 Jurisprudência	163
3.3.1 Tribunal Regional Federal da 1ª Região	164
3.3.2 Tribunal Regional Federal da 2ª Região	166
3.3.3 Tribunal Regional Federal da 3ª Região	168
3.3.4 Tribunal Regional Federal da 5ª Região	172
3.3.5 Superior Tribunal de Justiça	173
3.3.6 Supremo Tribunal Federal	184
3.3.7 Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5010683- 32.2018.4.04.0000/TRF4 (artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212/91) - Tribunal Regional Federal da 4ª Região	187
4 CONCLUSÃO.....	192
REFERÊNCIAS	196

1 INTRODUÇÃO

A responsabilização de sociedades pertencentes a grupos econômicos tem se tornado tema recorrente, em especial na esfera tributária.

As relações e as demandas modernas têm acentuado a criação de complexos grupos econômicos, os quais, em determinados casos, dificultam, ou mesmo geram dúvidas aos entes públicos brasileiros quanto aos limites existentes a estes para alcançarem o patrimônio de sociedades empresárias pertencentes ao mesmo grupo econômico, quando a pessoa jurídica, devedora original, também pertencente ao mesmo grupo de sociedades, não consegue adimplir com a sua obrigação tributária.

Nesse contexto surgem autuações e redirecionamentos fiscais lastreados na justificativa da existência de grupos econômicos, bem como há decisões admitindo, ou por vezes afastando tal responsabilização, com critérios diversos.

Há situações nas quais as sociedades empresárias, pertencentes a um grupo societário, são responsabilizadas por razões, tais como: terem sócios em comum; pela existência de gestão compartilhada entre as referidas pessoas jurídicas; por terem o mesmo controle; pelo fato de praticarem atividades comuns, ou do mesmo ramo; quando há interesse em comum¹entre as sociedades empresárias, dentre outros argumentos.

Tais fundamentos, por vezes, são aplicados em conjunto, ou isoladamente, ou, em alguns casos, há certa confusão entre a responsabilidade tributária e a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária, em alguns casos sendo tratados como sinônimos.

As decisões judiciais sobre o tema oscilam entre a aceitação da responsabilização e o afastamento da mesma, com o emprego de fundamentos e institutos jurídicos diversos, gerando instabilidade e insegurança jurídica.

O direito visa dar segurança às pessoas quanto ao resultado das suas condutas. Essa segurança é necessária para afastar incertezas, propiciando a manutenção e a geração de novos investimentos no país. Se as referidas regras são alteradas sem previsão normativa, ou com interpretações de normas as quais não se ajustam para tal fim, cria-se um cenário de insegurança jurídica.

¹ Há divergências quanto o significado do interesse comum, e se o mesmo se aplica à responsabilidade tributária, e/ou à solidariedade.

Em face desse contexto, buscar-se-á, através do presente trabalho, a identificação dos requisitos jurídicos necessários para a manutenção, ou o afastamento, de possível responsabilidade tributária de sociedades empresárias pertencentes ao mesmo grupo econômico, em situações nas quais subsista a sociedade devedora originária.

Para atingirmos tal objetivo, mister analisarmos cada um dos componentes jurídicos necessários para a presente análise científica. Destarte, iniciar-se-á pelo estudo do instituto da responsabilidade tributária, desde os primórdios da elaboração do código tributário nacional, com a menção às razões e discussões travadas naquela oportunidade quanto à ampliação ou a restrição das disposições atualmente previstas no código, passando-se à análise das espécies de responsabilidade tributária previstas no referido diploma legal e das adotadas pela doutrina brasileira.

Na segunda parte do presente trabalho, analisar-se-á a responsabilidade tributária dos grupos econômicos, iniciando-se com a conceituação dos grupos econômicos, identificando-se os tipos societários previstos no sistema jurídico brasileiro, e quais destes possuem relevância para o presente estudo, separando-se os tipos societários nos quais, por previsão legal, os sócios, ou alguns tipos de sócios, são responsáveis solidários, ou subsidiários, das obrigações de toda a natureza das respectivas sociedades, dos tipos societários nos quais os sócios não respondem pelas obrigações de qualquer natureza da sociedade perante terceiros.

Posteriormente à essa identificação, passar-se-á ao estudo dos grupos societários no sistema jurídico pátrio e seus efeitos previstos em lei. Na sequência serão estudadas as previsões normativas aplicáveis aos grupos econômicos para fins fiscais, e finalizar-se-á com a análise da aplicação prática da responsabilidade tributária de sociedade pertencente a grupos econômicos perante os Tribunais Regionais Federais da 1ª, da 2ª, da 3ª e da 5ª Região, na sequência analisar-se-á as decisões das Cortes Superiores do Brasil, terminando com a análise de recente julgado da Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª região, o qual teve como objeto o julgamento de um incidente de arguição de inconstitucionalidade sobre norma aplicável ao presente tema.

Ressalva-se, desde já, que a finalidade do presente trabalho é científica, bem como que se reconhece a legitimidade da arrecadação tributária quando esta ocorrer frente às pessoas legitimamente autorizadas por lei. Os frutos da arrecadação tributária são destinados ao atendimento de toda a sociedade, visando propiciar

vários direitos sociais e mesmo fundamentais, mas a sua lúdima destinação não justifica a sua cobrança além dos contribuintes e da atribuição de responsabilidade a terceiros além dos autorizados pelo sistema jurídico brasileiro.

Portanto, o escopo deste estudo visa, após o estudo dos pontos apresentados, identificar e demonstrar os requisitos legais os quais permitam, ou não, a responsabilização sociedades empresárias pertencentes ao mesmo grupo econômico por dívidas tributárias, bem como a análise se a referida responsabilização respeita os limites previstos em lei.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Conceito

A responsabilidade tributária consiste em um instituto jurídico previsto no ordenamento jurídico brasileiro, o qual prevê a possibilidade de um terceiro ser responsabilizado pelo pagamento da obrigação tributária de outrem.

Trata-se de uma possibilidade a qual visa otimizar a arrecadação, ou viabilizar a mesma, em casos nos quais se justifica a sua aplicação, por exemplo, pelas dificuldades pessoais ou mesmo estruturais de arrecadação.

Não obstante, a possibilidade do legislador prever casos de responsabilidade tributária em situações excepcionais, não lhe confere poderes indiscriminados e injustificados para tanto. Por se tratar de um regime gravoso, mister que seja justificável a sua aplicação², bem como que os requisitos para a sua instituição e aplicação sejam respeitados.

Para que possamos ingressar no tema do presente trabalho, propriamente dito, iniciaremos com a conceituação do instituto da responsabilidade tributária, através da separação conceitual entre contribuinte e responsável, passando pela origem do instituto jurídico da responsabilidade tributária no direito brasileiro, quando da criação do Código Tributário Nacional, e, posteriormente, analisando a evolução do conceito pela doutrina pátria.

2.1.1 Distinção entre contribuinte e responsável

Antes de ingressarmos na conceituação, propriamente dita, da responsabilidade tributária, mister distinguirmos as figuras do contribuinte e do responsável tributário.

² “Idealmente um sistema tributário justo deveria ser constituído com tributação exclusiva de contribuintes, que seriam devedores de tributos com base na realização de condutas econômicas tributáveis. Esse sistema, contudo, não é prático na medida em que existem diversas classes de sujeitos passivos que não podem realizar o pagamento de tributos, nem realizar os comezinhos atos de informar, ser notificados ou de interagir com o fisco. [...] De outra sorte, a admissão da possibilidade de sujeição por responsabilidade não significa uma liberdade geral de constituição de categorias de responsáveis sem critérios ou pelo mero capricho de simplificação do fisco. Trata-se de um regime muito gravoso para quem assume, de tal modo que deve ser claramente justificado. Tal como o contribuinte o responsável deve estar protegido de abusos e de regimes discriminatórios. (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 536-537).

O Código Tributário Nacional dispõe, nos incisos I e II, parágrafo único do artigo 121, que os sujeitos passivos da obrigação principal são, respectivamente, o contribuinte e o responsável, sendo que o primeiro se caracteriza como tal quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, e o responsável, por conseguinte, consiste no sujeito passivo por exclusão, ou seja, trata-se do sujeito passivo da obrigação tributária quando não revestir a condição de contribuinte, e condicionado, ainda à previsão legal neste sentido.³

Nesse sentido, Sarah Mila Barbassa, à qual o contribuinte consiste na pessoa que realiza a materialidade descrita na norma, com relação direta com o fato gerador, figurando no polo passivo da norma de incidência tributária,⁴ enquanto que o responsável trata-se de um terceiro, o qual, por previsão legal, é obrigado ao pagamento do tributo.⁵

Em sentido análogo, Leonardo Avelar da Fonte, ao qual tanto a figura do contribuinte, quanto do responsável tributário se enquadram na categoria de sujeito passivo em sentido estrito, ou seja, a pessoa que tem o dever jurídico de pagar o tributo e da qual, portanto, pode ser exigido o adimplemento da prestação pecuniária relativa à exação. Sujeito passivo em sentido estrito, pois em sentido amplo contemplaria qualquer relação jurídica de ordem tributária, tanto as vinculadas ao cumprimento de deveres instrumentais, como obrigações acessórias, quanto relacionadas ao recolhimento de valores monetários, como tributos e multas.⁶

³ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 12 nov. 2018.)

⁴ BARBASSA, Sarah Mila. **Responsabilidade tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico**. 2015. 139 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14014/Responsabilidade%20Tributária%20-%20Sarah%20Mila%20Barbassa%2011.09.pdf?sequence=5&isAllowed=y>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 36.

⁵ Ibid., p. 37-43.

⁶ FONTE, Leonardo Avelar da. **Grupos econômicos e responsabilidade tributária**. 2017. 162 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20899/2/Leonardo%20Avelar%20da%20Fonte.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 28-29.

Conclui, Leonardo Avelar da Fonte, que o responsável tributário pode ser definido por exclusão, como:

O responsável tributário, a seu turno, pode ser definido por exclusão: é o sujeito passivo não contribuinte. Ou, por outro caminho, é o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária em sentido estrito não decorrente de fato jurídico tributário (fato gerador), por ele protagonizado.⁷

Para Marcelo da Rocha Ribeiro, o conceito de ambas as figuras de sujeição passiva não gera muita divergência, destacando como características diferentes o fato do contribuinte realizar o fato gerador, se beneficiar ou guardar com ele relação pessoal e direta, enquanto a figura do responsável caracterizar-se-á diante de uma relação indireta de vínculo com o fato gerador do tributo, ressaltando que em ambos os casos necessita haver previsão legal.⁸

Érika Camozzi faz um retrospecto da origem das duas figuras de sujeição passiva, contribuinte e responsável, e menciona que a doutrina estrangeira teve relevante influência no Direito Tributário Nacional. Cita juristas italianos, os quais, por sua vez, tomaram como base para as suas considerações sobre a matéria o Código Tributário Alemão de 1919 e a doutrina alemã, os quais já separavam a obrigação entre uma relação pessoal – relação de dívida (*Schuld*), e o outra relação patrimonial – relação de garantia (*Haftung*). Não cumprida espontaneamente a prestação obrigacional, possibilitaria ao sujeito ativo atingir o patrimônio do devedor (*Haftung*), até a obtenção da satisfação da obrigação.⁹

Tendo por base os conceitos da doutrina alemã, os juristas italianos passaram a distinguir os sujeitos passivos em duas figuras diversas: devedor (*Shuld*) e

⁷ FONTE, Leonardo Avelar da. **Grupos econômicos e responsabilidade tributária**. 2017. 162 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20899/2/Leonardo%20Avelar%20da%20Fonte.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 29-30.

⁸ DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7066/1/Marcelo%20da%20Rocha%20Ribeiro%20Dantas.pdf>. Acesso em: 26 out. 2018, p. 104-107.

⁹ CAMOZZI, Érika. **A responsabilidade dos sócios e demais pessoas físicas na sociedade limitada perante os débitos relativos ao custeio da previdência social**. 2007. 271 f. Dissertação (Mestrado em Direito Previdenciário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7587>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 89.

responsável (*Haftung*), gerando as bases para a posterior classificação que o Brasil viria a adotar com Rubens Gomes de Sousa (contribuinte e responsável).¹⁰

Das lições de Leandro Paulsen também se extrai a origem do termo responsabilidade no direito comparado alemão, suíço e italiano, com a citação de autores como Hensel, Blumentein, Giannini, dentre outros, através dos quais o autor extrai alguns conceitos e conclusões, dentre os quais que o responsável tributário consiste em um terceiro chamado a pagar dívida alheia, devendo este terceiro estar vinculado ao contribuinte, ou ao fato imponible, sendo que a referida qualidade de responsável tributário necessariamente deve advir de previsão legal.¹¹

Maria Rita Ferragut apresenta a seguinte definição e distinção entre contribuinte e responsável:

Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do CTN elegem duas espécies de sujeitos passivos para a relação jurídica tributária: o *contribuinte*, identificado como sendo a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico, e o *responsável*, como sendo a pessoa que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária.¹²

Paulo Caliendo apresenta a distinção entre contribuinte e responsável tributário da seguinte forma:

A primeira característica emanada deste dispositivo determina que o responsável é pessoa diversa do contribuinte, se constituindo em um terceiro, portanto, o seu débito não é próprio, mas derivado da lei. O contribuinte possui débito próprio decorrente da realização da conduta

¹⁰ CAMOZZI, Érika. **A responsabilidade dos sócios e demais pessoas físicas na sociedade limitada perante os débitos relativos ao custeio da previdência social**. 2007. 271 f. Dissertação (Mestrado em Direito Previdenciário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7587>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 90-91.

¹¹ “No Direito Tributário, desde o princípio, a responsabilidade tributária esteve associada à ideia de responsabilidade de um terceiro por dívida alheia (Hensel, Giannini, Micheli), posto *junto al* sujeito principal ou contribuinte (Blumentein, Micheli). Ademais, já como detalhamento da responsabilidade tributária, aparece a necessidade de uma relação do terceiro com o fato imponible ou com o contribuinte (Hensel, Micheli) e em reconhecimento ao terceiro responsável do direito de ressarcimento ou regresso ante aquele (Blumenteis, Giannini, Micheli). Outros traços de grande importância são a referência ao pressuposto de fato próprio da responsabilidade (Hensel) ligado ao descumprimento de obrigações (Giannini, Jarach) e a exigência de lei expressa para atribuição de responsabilidade tributária aos fins de obter o pagamento de tributo com maior rapidez, segurança e facilidade (Micheli), gerando uma garantia de satisfação do crédito (Hensel).” (PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 62).

¹² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 34.

descrita como necessária e suficiente para a incidência da norma. O contribuinte diversamente do responsável possui relação pessoal e direta com o fato gerador. O responsável é terceiro a quem a lei determina a necessidade de pagamento do tributo.¹³

Judiciosa, ainda, a observação de Paulo Caliendo, quando faz referência aos possíveis equívocos que a conceituação criada pela doutrina, entre sujeição passiva direta com o fato gerador (para o contribuinte) e sujeição passiva indireta com o fato gerador (para o responsável), poderia gerar em alguns casos, como nas hipóteses de tributos indiretos e de responsabilidade por substituição. Em tais situações o fato de haver as figuras, respectivamente, de contribuinte de fato e de direito, e de substituto e substituído tributário, poderia ensejar em alguma confusão, razão pela qual o autor sugere a seguinte distinção entre ambas as figuras: sujeitos passivos originários e sujeitos passivos por responsabilidade.¹⁴

Para Braulio Bata Simões, a figura do contribuinte pode ser resumida como a pessoa que pratica direta e pessoalmente o fato gerador da obrigação, quem deu causa direta ao ato ou fato jurídico apto a criar a obrigação tributária, qualificando-o como sujeito passivo direto, sendo que o responsável, ao contrário, seria o sujeito passivo indireto, pessoa que não praticou o fato gerador, um terceiro obrigado a

¹³ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 537.

¹⁴ “A distinção entre contribuinte e responsável tem sido apontada como duas formas de sujeição passiva: direta e indireta. Seria sujeito passivo direto o contribuinte que possui relação direta com o fato gerador, e seria sujeito passivo indireto o responsável que possui uma relação indireta com o fato gerador, permeada pela lei que lhe atribui em virtude do vínculo com o sujeito passivo direto (contribuinte). Apesar de essa distinção ter se afirmado na doutrina, entendemos que a distinção pode conduzir a equívocos. O primeiro seria a sua confusão com o sujeito passivo em tributos indiretos, em que existe uma cisão entre o contribuinte de fato e de direito. No caso, o sujeito passivo será o contribuinte de direito que reflexamente atinge o patrimônio de um terceiro, denominado de contribuinte de fato, que sofre o encargo econômico. Nos tributos indiretos, pode existir ainda a presença de um sujeito passivo indireto, ou seja, de um responsável que atua por substituição ou transferência em relação ao contribuinte de direito e que difere igualmente do contribuinte de fato. Assim nós teríamos a situação da presença de sujeitos passivos diretos e indiretos em tributos indiretos. Outra objeção mais grave está na possibilidade de que os responsáveis sejam diretamente vinculados à norma, tal como no caso de uma responsabilidade por substituição em que o contribuinte originário não está mais vinculado à obrigação principal. No caso da substituição, o substituto é diretamente vinculado ao cumprimento da obrigação principal e o contribuinte se encontra excluído por força de lei do dever de adimplir o tributo. Assim por exemplo, no caso de retenção do IRRF sobre o salário de um empregado, compete ao empregador proceder esta, sendo que o empregado não pode mais ser cobrado por valores eventualmente não retidos ou retidos com erro. O substituto é um sujeito passivo diretamente obrigado pela norma jurídica. Para evitar confusões terminológicas, preferimos distinguir entre os sujeitos passivos originários ou sujeitos passivos por responsabilidade.” (Ibid., p. 538).

pagar o tributo de outrem, por uma busca de praticidade, desde que previsto legalmente.¹⁵

Alexandre Macedo Tavares conceitua de forma similar, considerando contribuinte a pessoa que pratica a hipótese prevista em lei como passível de gerar a tributação, enquanto que o responsável consistiria em um terceiro diverso da figura do contribuinte, ao qual a lei, por questões de conveniência, praticidade e comodidade na arrecadação, atribui a responsabilidade ao adimplemento do tributo.¹⁶

Conceituamos as referidas figuras de forma análoga aos conceitos dos autores citados. Para nós contribuinte consiste no sujeito passivo o qual realiza a hipótese prevista na lei capaz de gerar no mundo jurídico a obrigação tributária, tendo relação pessoal e direta com a referida situação capaz de constituir o fato gerador. Quanto ao responsável tributário, de forma diversa, trata-se de um terceiro, portanto pessoa diversa do contribuinte, o qual, por conseguinte, possui alguma

¹⁵ “Com relação às espécies, nos parece que nosso sistema positivo é explícito ao separar a sujeição passiva em duas categorias. De fato, habitualmente, o tributo deve ser cobrado do *contribuinte* – a pessoa que efetivamente praticou o fato gerador; o indivíduo que deu causa direta àquele ato ou fato jurídico previsto na lei como apto a cristalizar a obrigação tributária, motivo pelo qual é chamado também de *sujeito passivo direto*. Este sujeito passivo tem relação pessoal e direta com o fato gerador e é quem revela capacidade contributiva a ser tributada. [...] Pelos ensinamentos doutrinários e pela análise do dispositivo legal, podemos dizer que, em sentido genérico, o responsável tributário é a pessoa que não pratica direta e pessoalmente o fato gerador da obrigação, mas que, de alguma forma, guarda relação com o mencionado fato, tendo como consequência sua alocação legal como obrigada ao pagamento do tributo. Uma vez que esta pessoa não pratica diretamente o fato gerador, também é chamada de *sujeito passivo indireto*, decorrendo sua obrigação pelo fato de a lei lhe impor tal dever, de forma que, muitas vezes, a fixação legal dessa responsabilização de pagar a terceira pessoa “que não o diretamente associado à ocorrência do fato gerador decorre da busca da praticidade da relação, imputando a sujeito que torna aquele vínculo tributário mais simplesmente exequível na vida social” (SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. 2017. 318 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20975/2/Braulio%20Bata%20Simões.pdf>. Acesso em: 23 set. 2018, p. 167-170, grifo do autor).

¹⁶ “*Contribuinte* é a pessoa (física ou jurídica) que pratica completa e rigorosamente a descrição hipotética contida na lei, passível de tributação. É a pessoa que realiza concretamente o fato imponível, estereótipo sublime da capacidade contributiva. Eis aí a figura da denominada ‘sujeição passiva direta’, pois quem ocupa o polo passivo da obrigação guarda íntima, direta e pessoal relação de causalidade com a situação definida em lei, indispensável ao nascedouro do liame obrigacional fiscal. [...] *Responsável* ou sujeito passivo indireto, por seu turno, é todo aquele que, não revestindo a condição de contribuinte, vê-se legalmente obrigado ao pagamento do tributo correspondente. Em outras palavras, por razões de conveniência, praticidade e comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo a pessoa diversa daquela que realizou a hipótese de incidência, eliminando, ou não, o seu encargo.” (TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão ‘interesse comum’ (CTN, art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, p. 20-27, jan. 2015, p. 21, grifo do autor.).

relação com a referida situação capaz de constituir o fato gerador, ou mesmo com o contribuinte, sendo-lhe atribuída esta obrigação por previsão legal, com o escopo de auxiliar os entes tributantes na arrecadação, seja por dificuldade de cobrança direta do contribuinte, seja por questões de conveniência ou de praticidade, desde que o responsável detenha algum tipo de poder, controle, ou ingerência sobre a parcela da riqueza gerada pelo fato gerador, para que possa destiná-la ao erário público evitando-se que atinja o seu patrimônio pessoal.

2.1.2 Concepção adotada quando da criação do código tributário nacional brasileiro

Como fonte importante para entendermos o conceito e os limites da responsabilidade tributária no Brasil, mister analisarmos o Código Tributário Nacional desde a sua criação.

Não obstante o Código Tributário Nacional seja anterior à vigência da atual Constituição Federal, conforme ensinamentos de Fabiana Dal Padre Tomé¹⁷, o mesmo foi recepcionado pela Carta Magna como norma geral.

A Constituição Federal Brasileira de 1988, desde a sua redação original, dispõe, no seu artigo 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre fatos geradores, contribuintes, obrigação, crédito, dentre outros.¹⁸

¹⁷ “Sobre o assunto, em 25.10.1966, foi editada a Lei 5.172, conhecida pelo nome de Código Tributário Nacional. Trata-se de lei ordinária, veículo normativo que, à época, era apto para dispor sobre o sistema tributário nacional. Embora a Lei 5.172/1966 tenha sido votada como simples lei ordinária, revestiu, desde logo, o caráter nacional, por introduzir disposições de caráter geral, aplicáveis às relações tributárias envolvendo quaisquer das pessoas de direito constitucional interno. Com o advento da Carta de 1988, as normas veiculadas por esse Diploma, que não apresentassem incompatibilidade com a nova ordem constitucional, foram recepcionadas (art. 34, § 5º, do ADCT (LGL\1988\31)). E, considerando que a atual Constituição exige lei complementar para introduzir normas gerais de direito tributário (art. 146, I ao III), a Lei 5.172/1966, não obstante seja lei ordinária, possui força de lei complementar, de modo que só outra lei complementar pode alterar suas disposições. Desse modo, é no CTN (LGL\1966\26) que encontramos os preceitos reguladores das hipóteses de responsabilidade tributária.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. Considerações sobre a responsabilidade de empresas pertencentes a grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 1, n. 3, p. 17-32, nov./dez. 2016).

¹⁸ Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível

Nesse sentido, temos o Código Tributário Nacional de 27 de outubro de 1966, o qual apesar de ter sido introduzido no sistema jurídico pátrio através de lei ordinária e antes do advento da Constituição Federal Brasileira de 1988, foi considerado como recepcionado pela atual Constituição Federal.

A recepção ocorreu, pois à época na qual o Código Tributário Nacional foi promulgado, a Constituição Federal Brasileira, então vigente, não exigia lei complementar para tratar das referidas normas gerais.

Dessa forma, temos, até os presentes dias, o Código Tributário Nacional como instrumento legislativo o qual trata de normas gerais tributárias, dentre elas a sujeição passiva, que se subdivide nas figuras do contribuinte e do responsável.

Apesar do Código Tributário Nacional ter sido promulgado há mais de 50 anos, o mesmo permanece vigente, estabelecendo as normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais, portanto, devem ser respeitadas pelo legislador, tanto da esfera federal, da esfera estadual, do Distrito Federal, ou da esfera municipal.

Atualmente, a matéria da responsabilidade tributária está inserida no livro segundo do Código Tributário Nacional, denominado “Normas Gerais de Direito Tributário”. O referido livro é dividido em títulos, dos quais podemos destacar para o presente trabalho o título II, denominado “Obrigação Tributária”, e inserido neste título, destacam-se o capítulo IV, denominado “Sujeito Passivo”, e o capítulo V, denominado “Responsabilidade Tributária”.

No capítulo IV, no seu artigo 121, temos o conceito do sujeito passivo da obrigação principal, o qual o Código Tributário Nacional divide em contribuinte e responsável.¹⁹

Mais adiante, no capítulo V, no artigo 128, o Código Tributário Nacional estabelece uma norma aberta para o legislador instituir outras regras de

em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 13 out. 2018.).

¹⁹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 12 nov. 2018.).

responsabilidade tributária além das previstas nos demais artigos do próprio capítulo V.²⁰

Sem ingressarmos, neste momento, em todas as regras e modalidades de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional, bem como em outros dispositivos utilizados pela doutrina e pela jurisprudência para justificarem o emprego do referido instituto jurídico para situações concretas, mister darmos destaque a esses dois artigos, os quais estabelecem a possibilidade do legislador criar a responsabilidade tributária a terceiro para o adimplemento de obrigação tributária de outrem.

Quanto às limitações para a referida responsabilização, destaca-se o disposto na primeira parte do artigo 128, a qual estabelece a necessidade da terceira pessoa estar vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Conforme se verá adiante, há muitas discussões sobre quais seriam os requisitos para o estabelecimento de responsabilidade tributária a terceiros, principalmente para sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico (tema este objeto do presente trabalho), se o julgador poderia atribuir a responsabilidade com base nas regras já estabelecidas no Código Tributário Nacional, ou se necessitaria a existência de uma lei específica e, neste caso, se o legislador poderia criar regras livremente.

Sem ingressarmos, ainda, nas demais regras já estabelecidas no próprio Código Tributário Nacional, observa-se, pelo disposto no artigo 128 do referido diploma legal, que há liberdade para o legislador estabelecer novas hipóteses de responsabilidade tributária, desde que a terceira pessoa, o responsável, esteja vinculado ao fato gerador.

Nesse ponto é importante retroagirmos à época da criação do Código Tributário Nacional, e analisarmos as discussões geradas sobre este tema e as conclusões oriundas das mesmas.

Para tanto, é de grande valia a análise dos trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional,²¹ através da exposição de motivos do então ministro da

²⁰ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (Ibid.).

²¹ BRASIL. **Trabalhos da comissão especial o Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

fazenda, Oswaldo Aranha, do relatório apresentado pelo então professor Rubens Gomes de Sousa (autor do anteprojeto que serviu de base aos trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional), e das sugestões oferecidas por órgãos de classes e profissionais da época.

Nesse sentido, no item “7” da exposição de motivos, consta a natureza de norma geral que o Código Tributário Nacional passaria a adotar, como um regramento a ser adotado pelos demais legisladores tributários de todas as esferas da federação.²²

Pelo disposto na referida exposição de motivos, verifica-se que quando da construção do Código Tributário Nacional, buscou-se criar regras a serem seguidas pelos demais legisladores, e dentre as mesmas, constava a responsabilidade tributária, com redação originalmente um pouco diversa da redação que viria a ser a definitiva.

Na redação original, a responsabilidade tributária constava no artigo 164 do projeto do Código Tributário Nacional, e considerava como sujeito passivo apenas o contribuinte²³, tanto é assim que na parte final do referido artigo, constava o termo “...com exclusão da responsabilidade do sujeito passivo...”, bem como no artigo 90, do mesmo projeto, constava expressamente que o sujeito passivo seria a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, sem qualquer diferenciação ou menção ao responsável tributário, mas apenas ao contribuinte no parágrafo único do mesmo artigo.²⁴

²² “7. Uma peculiaridade do Código Tributário brasileiro, que o distinguirá de todos os demais da mesma natureza, é justamente o caráter nacional decorrente de sua aplicabilidade simultânea aos três níveis do governo integrantes da Federação. Essa característica é fundamental, portanto a sua influência não se restringe aos aspectos imediatamente decorrentes da implantação constitucional no que se refere à competência legislativa, mas evidentemente se estende a toda a sistemática do direito tributário substantivo regulado no Código. Por outras palavras, a Comissão teve presente que o Código, embora atribuído à competência federal por uma razão óbvia de hierarquia legislativa, não será lei ‘federal’, mas ‘nacional’; e ainda, que as suas disposições constituirão antes regras informativas endereçadas ao legislador tributário, afetando o contribuinte, na maioria dos casos, apenas indiretamente, através de sua aplicação por parte daquele.” (BRASIL. **Trabalhos da comissão especial o Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 8).

²³ “Art. 164. Sem prejuízo do disposto neste Título, a lei tributária poderá atribuir de modo expreso a responsabilidade pela obrigação tributária principal a terceira pessoa, vinculada de fato ou de direito ao respectivo fato gerador, com exclusão da responsabilidade do sujeito passivo, ou em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação por parte deste. Parágrafo único. Aplica-se ao responsável tributário o disposto neste Código quanto aos devedores solidários.” (Ibid., p. 67).

²⁴ “Art. 90. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa natural ou jurídica de direito público ou privado, com personalidade jurídica própria ou por ficção legal, que seja obrigada ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. Parágrafo único. A expressão ‘contribuinte’ designa o sujeito

Esse ponto restou superado, com a redação definitiva do Código Tributário Nacional tratando o contribuinte e o responsável como duas formas distintas, mas ambos como espécies de sujeito passivo tributário.

Outra disposição que merece destaque, a qual gera debate quando se discute a matéria da responsabilidade tributária, reside no termo “vinculada ao fato gerador”. Tanto na redação do projeto, como na redação definitiva do Código Tributário Nacional, a mencionada exigência foi mantida.

Quanto a esse último ponto, é elucidativo o item 122 do relatório apresentado pelo professor Rubens Gomes de Souza, no qual o mesmo menciona que quando da formulação da regra geral desse dispositivo, foram levadas em consideração as sugestões 160, 519, 651 e 934, sugestões essas através das quais se verifica que o legislador estava preocupado em limitar a possibilidade do legislador atribuir responsabilidade a terceiros, destacando, expressamente, que tal faculdade somente seria aceitável desde que prevista em lei e a terceiros vinculados ao fato gerador.²⁵

Além da expressa menção feita pelo então relator do projeto, professor Rubens Gomes de Souza, da leitura das sugestões acolhidas se confirma a intenção do legislador em restringir a possibilidade de novas regras de responsabilidade tributária ao preenchimento do pressuposto mínimo do terceiro estar vinculado ao fato gerador.

Dentre as sugestões acolhidas, destacam-se a sugestão 160, de Gilberto de Ulhôa Canto,²⁶ a sugestão 519, do Conselho Federal da OAB,²⁷ e a sugestão 934,

passivo da obrigação principal, quer a responsabilidade seja pessoal ou decorrente de lei tributária.” (Ibid., p. 46).

²⁵ “122. A parte final do Livro V é concernente à responsabilidade tributária, hipótese de sujeição passiva (art. 90 § único) regulada em caráter geral no art. 164, quanto aos sucessores nos arts. 165 a 169, quanto aos terceiros nos arts. 170 e 171, e quanto à matéria penal nos arts. 172 a 174. O art. 164 corresponde ao art. 163 do Anteprojeto, transplantado de sua colocação no Livro IV entre as normas referentes ao sujeito passivo. A nova situação do dispositivo parece corresponder melhor ao seu conteúdo, visto que a responsabilidade tributária por obrigação alheia, sendo matéria de lei expressa, liga-se diretamente à efetivação do crédito. Na formulação da regra geral do dispositivo em exame, foram consideradas as sugestões 160, 519, 651 e 934, que imputavam ao art. 163 do Anteprojeto excessiva latitude. Limitada a faculdade conferida ao legislador de atribuir responsabilidade tributária a terceiros, tão somente àqueles que estejam vinculados de fato ou de direito ao fato gerador da obrigação, ficam aquelas sugestões atendidas em seus objetivos.” (BRASIL. **Trabalhos da comissão especial o Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 240- 241).

²⁶ “160. (A) Idem. (B) Rever o art. 163. (C) Como está redigido não nos parece que possa subsistir. Permitiria a transferência do ônus tributário a qualquer terceiro, sem nenhuma justificativa, e facultaria a discriminação. É mister, para que se torne razoável o dispositivo, condicionar-lhe a aplicação aos casos em que o terceiro tenha alguma vinculação ao fato gerador ou aos atos, negócios ou relações que lhe dão origem. (D) Aprovada em parte (122).” (Ibid., p. 430).

do então Instituto Brasileiro de Direito Financeiro²⁸. Em todas elas constava expressamente a mesma preocupação de possibilitar a responsabilização de terceiros desde que o mesmo estivesse vinculado ao respectivo fato gerador.

A redação final do Código Tributário Nacional não logrou êxito de incluir todos os livros e capítulos almejados inicialmente pela comissão especial, mas manteve, mesmo que em outras numerações, várias regras e institutos jurídicos, dentre eles o da sujeição passiva, prevendo expressamente a divisão entre contribuinte e responsável, bem como todo um capítulo de responsabilidade tributária, iniciando o mesmo com o já mencionado artigo 128, no qual foi mantida a redação similar ao do projeto apresentado pela comissão especial, mantendo-se as exigências de novas regras de responsabilidade estarem previstas em lei, bem como da necessidade do terceiro estar vinculado ao fato gerador.

Reiteram-se essas regras limitadoras, pois apesar do transcurso de mais de 50 anos desde a promulgação do Código Tributário Nacional, ainda surgem discussões sobre a interpretação a ser atribuída à referida norma e a intenção do legislador quando da criação da mesma.

2.1.3 Doutrina

O significado da responsabilidade tributária como a obrigação de um terceiro ser responsabilizado a adimplir com a obrigação tributária de outrem é dominante na doutrina. As diferenças residem nas classificações e nas características que cada autor atribui ao referido instituto jurídico.

Para Alfredo Augusto Becker, no entanto, o responsável tributário seria sempre devedor de débito próprio, pois para o autor, as relações que se estabeleceriam entre responsável e o Estado consistiriam em relações do próprio responsável com o Estado.²⁹ Há que se ressaltar que para Becker, a

²⁷ “519. (A) Idem. (B) Rever os arts. 162 e 163. (C) Não haverá excessiva latitude no art. 163? (D) Aprovada em parte (87, 122).” (Ibid., p. 482).

²⁸ “934. (A) Idem. (B) Acrescentar, no final do art. 163, as palavras ‘desde que seja parte interveniente na situação ou ato definidos como fato gerador da obrigação’. (C) Ata da 8.ª sessão. (D) Aprovada em parte (122).” (Ibid., p. 525).

²⁹ “Desde logo, cumpre fixar este ponto: não é juridicamente possível distinguir entre débito e responsabilidade, isto é, considerar que o responsável estaria obrigado a satisfazer débito de outro. *O responsável sempre é devedor de débito próprio*. O dever que figura como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do *próprio responsável legal tributário* e não de outra pessoa.” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 558, grifo do autor.).

responsabilidade tributária tinha um alcance restrito, não englobando, por exemplo, a substituição tributária.³⁰ O autor segregava o conceito de responsável legal tributário da figura da substituição tributária, e o fazia concluindo que nas situações de responsabilidade tributária, a relação não consistia em uma relação tributária, mas sim em uma relação fiduciária³¹, surgindo a referida relação jurídica fiduciária nas hipóteses em que o contribuinte não adimplisse com a sua obrigação tributária³², diferentemente das hipóteses de substituição tributária, nas quais, para o autor, o legislador teria escolhido para sujeito passivo da relação jurídico tributária outro indivíduo diverso do contribuinte originário.³³

Geraldo Ataliba reconhece, como a maioria da doutrina, que a responsabilidade tributária consiste em obrigação na qual um terceiro adimple com a obrigação do contribuinte:

Visível, portanto, que nas hipóteses de ‘responsabilidade tributária’ tem-se fenômeno de pagamento (juridicamente considerado) de ‘tributo alheio’ por terceiro (não-contribuinte) diverso do realizador do fato sujeito à incidência (este sim, o contribuinte). Nesse sentido, o instituto atina, a mutações no pólo passivo de relações jurídico-tributárias, elegendo, como obrigado tributário, pessoa que, *por definição*, é diversa daquela usada constitucionalmente.

Ataliba ainda menciona outras características, tais como a previsão em lei e a vinculação do terceiro ao fato gerador.³⁴ E quanto a este último requisito, afirma que

³⁰ Ibid., p. 557.

³¹ “Esta segunda relação jurídica não é de natureza tributária, mas sim de natureza fiduciária. O responsável legal tributário não é contribuinte de jure. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária.” (Ibid., p. 561).

³² “*Existência de responsabilidade* – Há casos em que a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente *depois* de ocorrer o fato da *não-satisfação* da prestação tributária pelo contribuinte *de jure*” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 560, grifo do autor.).

³³ “A fenomenologia jurídica da substituição legal tributária consiste, pois, no seguinte: Existe substituto legal tributário toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário.” (Ibid., p. 552).

³⁴ “Há responsabilidade tributária, sempre que, pela lei, ocorrido o fato impositivo, não é posto no pólo passivo da obrigação consequente (na qualidade de obrigado tributário, portanto), o promovente ou idealizador do fato que suscitou a incidência (o contribuinte *stricto sensu* – art. 121, parágrafo único, I, do CTN, o sujeito passivo ‘natural’ ou ‘direto’ como usualmente designado), se não um terceiro, expressamente referido na lei. Assim, *v.g.*, despachante aduaneiro (o contribuinte do imposto de importação é o importador); o transportador (contribuinte do IPI é o industrial vendedor),

o texto constitucional estabelece, implicitamente, a necessidade do terceiro estar vinculado ao fato gerador.³⁵

Para Maria Rita Ferragut:

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, *relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário*.³⁶

A autora, Maria Rita Ferragut, menciona que o enunciado “responsabilidade tributária” possui mais de uma definição, por se tratar, nas suas palavras, de proposição prescritiva, relação e fato (Estas três perspectivas seriam indissociáveis e, portanto, caminhariam juntas)³⁷, e teria, como características, a possibilidade de

a fonte pagadora (contribuinte do imposto de renda é o beneficiário do rendimento) etc. Em todos esses casos é um terceiro, diverso do ‘destinatário legal tributário’ (Villegas) ou seja, diverso do ‘realizador’ do fato imponible, quem assume, na relação jurídico-tributária, a posição de obrigado ao pagamento do tributo. Há, portanto, visivelmente, nesses casos, obrigação de pagar ‘tributo alheio’, tributo pertinente a outrem, logicamente atribuível ao sujeito passivo ‘natural’, o contribuinte, na expressiva designação de Jarach. Dessa natureza a carga tributária exigível ao ‘responsável’ [...] Ora, é natural que tais implicações (da chamada ‘sujeição passiva indireta’) obrigam revestir seu regime jurídico de extremas limitações e restritíssimo âmbito de aplicação. Daí que – assegurando a observância desses princípios fundamentais do exercício da tributação – tenha disposto o art. 128 do CTN só pode ser imputada ‘responsabilidade tributária’ a quem esteja vinculado ao fato imponible (o chamado ‘fato gerador’). Isto é, somente pessoas que – pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de ‘responsáveis’” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 91-92, grifo do autor.).

³⁵ “A terceira – estes argumentos se harmonizam no contexto constitucional – porque a Constituição sempre designa implicitamente quem é o sujeito passivo do tributo. A designação é implícita, porém nem por isso é menos categórica. Ao fazê-lo, o texto constitucional já estabelece que a capacidade contributiva a ser atingida pelo tributo é a do sujeito ‘vinculado’ ao fato imponible (como o explicita o art. 128 do CTN). Não teria sentido a Constituição fazer menção a uma determinada figura, e consentir desprezar as necessárias consequências jurídicas do reconhecimento da existência, em concreto, dessa figura. Importa deixar sublinhado que as exigências constitucionais rigidíssimas em matéria tributária da sujeição passiva de tributos obrigam regime estrito e excepcional para as figuras (restritivamente admissíveis) da responsabilidade e da substituição tributária.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 93).

³⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 38. (grifo da autora).

³⁷ Para a mencionada autora, como proposição prescritiva a responsabilidade tributária seria uma norma de conduta, de um fato não tributário, suficiente para incluir no critério pessoal da relação jurídico tributária o terceiro, o responsável tributário, tanto através do veículo introdutor que instituiu o tributo, quanto de outro, podendo o responsável substituir o sujeito passivo, alterando portanto a norma individual e concreta que previu inicialmente outro sujeito passivo (exemplo: responsabilidade por sucessão), ou não alterar a norma individual e concreta, na hipótese do responsável ser o sujeito passivo da relação desde o início (exemplo: responsabilidade por substituição, por solidariedade, de terceiros e por infrações). Consistiria ainda, numa relação, em virtude de estabelecer um vínculo entre o responsável tributário e o fisco, e num fato em razão de

ser separadamente, ou simultaneamente (desde que ontologicamente possível) pessoal (quando a responsabilidade for exclusiva do terceiro), subsidiária (na impossibilidade do contribuinte adimplir) e solidária (quando terceiro e contribuinte forem juntos responsáveis pelo pagamento).

Leandro Paulsen, na sua obra *Responsabilidade e substituição tributárias*, explora as diversas acepções da palavra responsabilidade, e dedica uma parte da sua obra para a menção às características que diversos autores estrangeiros atribuem à responsabilidade tributária, mencionando, de forma resumida, que dentre os principais traços referidos pelos doutrinadores, estariam a relação com o fato imponível ou com o contribuinte, a exigência de lei expressa, vinculado ao descumprimento de obrigações, à finalidade de obter rapidez, segurança e facilidade para a garantia da satisfação do crédito.³⁸

O referido autor, Leandro Paulsen, também elabora um conceito próprio para a responsabilidade tributária, conforme segue:

Formulamos, contudo, desde já, nosso próprio conceito: responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte.³⁹

Referido autor trata do tema da responsabilidade tributária de forma ampla, reconhecendo que inserido neste instituto estão as figuras da substituição, da retenção e da responsabilidade em sentido estrito, observando que o Código

indicar os termos da relação jurídica, desde o sujeito ativo e objeto prestacional, quanto a pessoa que ocupará o polo passivo. (Ibid., p. 37-40, grifo nosso.).

³⁸ “No Direito Tributário, desde o princípio, a responsabilidade tributária esteve associada à ideia de responsabilidade de um terceiro por dívida alheia (Hensel, Giannini, Micheli), posto *junto al* sujeito principal ou contribuinte (Blumentein, Micheli). Ademais, já como detalhamento da responsabilidade tributária, aparece a necessidade de uma relação do terceiro com o fato imponível ou com o contribuinte (Hensel, Micheli) e em reconhecimento ao terceiro responsável do direito de ressarcimento ou regresso ante aquele (Blumentein, Giannini, Micheli). Outros traços de grande importância são a referência ao pressuposto de fato próprio da responsabilidade (Hensel) ligado ao descumprimento de obrigações (Giannini, Jarach) e a exigência de lei expressa para atribuição de responsabilidade tributária (Blumentein, Jarach). Ainda é de destacar a vinculação do instituto da responsabilidade tributária aos fins de obter o pagamento de tributo com maior rapidez, segurança e facilidade (Micheli), gerando uma garantia de satisfação do crédito (Hensel).” (PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 62).

³⁹ Ibid., p. 62.

Tributário Nacional, norma geral que trata do assunto, além de ser uma lei antiga e não ter sofrido alterações significativas, trata a figura do responsável por exclusão, permitindo ao legislador a atribuição da referida responsabilidade a terceiros diversos do contribuinte, desde que os terceiros estejam vinculados ao fato gerador.⁴⁰

Luciana Nini Manente também comunga do entendimento quanto à necessidade do responsável tributário estar vinculado de alguma forma ao fato gerador:

O responsável tributário é, portanto, um terceiro que foi eleito pela lei por diversas razões, especialmente como forma de facilitar, ou até mesmo, em algumas situações, propiciar, a arrecadação, que poderia se quedar ineficaz, caso assim não fosse. Todavia, o responsável é escolhido porque de alguma forma mantém uma relação indireta com o fato gerador. Em outras palavras, o legislador pode eleger um responsável tributário que torne a cobrança do tributo mais efetiva, seja porque mais simples de se realizar, seja porque mais certa de ser cumprida em razão da capacidade econômica e financeira para suportar o ônus patrimonial, devendo, ao menos, existir certa conexão entre o contribuinte e o responsável, não podendo ser uma escolha totalmente aleatória, sob pena de acarretar insegurança jurídica.⁴¹

Referida autora também ressalva o entendimento quanto à limitação do legislador, para fins de eleição de sujeito passivo, estar estabelecida na Constituição Federal de 1988. Para a autora, o fato da Carta Magna estabelecer normas tributárias, mesmo que de forma genérica, tal situação impossibilita o legislador de eleger como sujeito passivo pessoa diversa àquela que tenha realizado o fato

⁴⁰ “O Código tributário brasileiro (Lei 5.172/66 – CTN) é uma lei antiga que, em matéria de responsabilidade tributária não recebeu alterações sensíveis. [...] O responsável, no CTN, é uma categoria de sujeito passivo muito ampla. Qualquer que, sem ser contribuinte, esteja obrigado ao pagamento, é considerado responsável. [...] O código brasileiro estabelece que contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com o respectivo pressuposto de fato, ou seja, o que realiza o fato gerador revelador da sua capacidade contributiva. O responsável é definido por exclusão, alcançando a ampla categoria dos terceiros obrigados ao pagamento. A figura da responsabilidade tributária aparece na lei de normas gerais em matéria tributária como uma classe genérica que diz respeito não somente a aqueles terceiros que garantem o pagamento dos tributos, como a quaisquer pessoas que a lei chame ao pagamento dos tributos e que não sejam o próprio contribuinte, ou seja, todos os terceiros, ainda que substitutos ou retentores. [...] Não se pode olvidar que tal artigo 128 dá suporte para a lei estabelecer não somente casos de responsabilidade tributária em sentido estrito (subsidiária), como também de substituição e de retenção de pagamentos por conta. Por isso, sua redação é tão ampla. Todavia, cabe prestar atenção e sublinhar que o legislador está cuidando das hipóteses em que se põe um terceiro como responsável por tributo de que não seja contribuinte – daí ser chamado ‘terceira persona’ – e exige que seja alguém com vinculação ao fato gerador.” (PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 140-141).

⁴¹ MANENTE, Luciana Nini. **A responsabilidade tributária do sócio ou administrador**: na execução fiscal e suas defesas processuais. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 27-28.

gerador, ou que não esteja, ao menos, relacionada indiretamente ao evento discriminado na CF/88.⁴²

Luciana Nini Manente entende, ainda, que as relações estabelecidas com o responsável não possuem natureza tributária, em razão do responsável estar assumindo uma dívida de terceiro, do contribuinte, este último sim vinculado a uma relação jurídica tributária, de forma diversa do responsável, o qual solve a dívida que lhe é transferida, mas sem assumir a obrigação tributária, haja vista que esta permanece com o contribuinte.⁴³

Rafael de Souza Medeiros, quando trata do tema do conceito da responsabilidade tributária, reconhece a importância do referido instituto jurídico como mecanismo para a efetividade da tributação⁴⁴, mas ressalva que não se trata de uma carta branca ao legislador, devendo este último respeitar alguns limites, similares aos até aqui apresentados, dentre eles: a necessidade de previsão legal, desde que respeitadas regras a serem extraídas do texto constitucional,⁴⁵ e desde que o responsável também esteja vinculado ao fato gerador.^{46, 47}

⁴² “No nosso entendimento, a Constituição Federal, ao se reportar aos fatos geradores, traça a norma tributária de forma genérica, de modo que acaba vinculando o legislador infraconstitucional, na medida em que este não poderá eleger, aleatoriamente, qualquer sujeito passivo para suportar a carga tributária, mas somente aquele que se relaciona, ainda que indiretamente, com o evento discriminado na Carta Magna, não estando, por outro lado, obrigado a eleger necessariamente a pessoa que realizou o fato gerador.” (Ibid., p. 24).

⁴³ “Temos, assim, o contribuinte (sujeito passivo direto) e o responsável (sujeito passivo indireto), mas este último, por não ter uma relação direta e pessoal com os fatos que ensejaram o fato gerador tributário, não possui relação jurídica tributária, e sim uma relação outra, respondendo por dívida de terceiro, e não por dívida própria, pois transfere-se a dívida, e não a obrigação propriamente dita, razão pela qual o responsável solve dívida alheia.” (MANENTE, Luciana Nini. **A responsabilidade tributária do sócio ou administrador**: na execução fiscal e suas defesas processuais. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 29).

⁴⁴ MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 38.

⁴⁵ “[...] Em que pese a Constituição não elenque as hipóteses de responsabilidade tributária ou fixe explicitamente os seus requisitos, a partir do seu texto é possível reconstruir uma série de normas que limitam a atividade do legislador, retirando-lhe a possibilidade de atribuir livremente a responsabilidade tributária. Assim, restaria sem sentido a fixação de competências tributárias se o legislador pudesse distribuir livremente o dever de pagar os tributos a terceiros. A possibilidade de desassociação subjetiva entre a prática do fato gerador e o dever de recolher o tributo não é uma ‘carta branca’ para o legislador. Só há tolerância à responsabilização se esta ocorrer nos limites dos direitos e garantias assegurados aos indivíduos pela Constituição. Portanto, a partir do texto constitucional, devem-se fixar os pressupostos e os limites para o funcionamento da responsabilidade tributária. Já o caráter excepcional da responsabilidade tributária deve pautar a sua interpretação, ou seja, não se pode imputar responsabilidade a indivíduo sem que haja previsão expressa nesse sentido. Mais do que isso, a responsabilidade demanda o pleno cumprimento dos seus pressupostos e a integral submissão aos seus limites, sem concessões de qualquer natureza. Com efeito, é defeso presumir responsabilidade tributária, tampouco atribuí-la com fundamento exclusivo em princípios ou em conveniências fiscais.” (Ibid., p. 37).

⁴⁶ “A sujeição passiva é, pois, gênero no qual se inserem as figuras do contribuinte e do responsável. O que as diferencia é a relação com a materialidade do tributo: o contribuinte possui-a de forma

Referido autor, Rafael de Souza Medeiros, sintetiza o conceito de responsabilidade tributária, incluindo alguns desses critérios limitadores acima mencionados, conforme se extrai do trecho da sua obra que segue transcrito:

A partir das digressões anteriores, pode-se definir preliminarmente a responsabilidade tributária como o conjunto de regras legais de atribuição do ônus tributário a terceiro vinculado ao fato gerador, que se destina a facilitar a arrecadação e a fiscalização e garantir o crédito tributário, desde que não implique a oneração do patrimônio pessoal do responsável, bem como penalizar ato ilícito que dê causa a crédito tributário ou ao seu inadimplemento.⁴⁸

Dentre os conceitos extraídos da doutrina, temos os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, para o qual a figura da responsabilidade pressupõe, na escolha do legislador, em escolher um terceiro diverso do contribuinte, desde que essa pessoa tenha mantido uma proximidade, mesmo que indireta, com o ponto de referência sobre o qual foi estabelecida a relação jurídica. Ou seja, o responsável tributário não pode ser livremente escolhido pelo legislador, deve ter algum tipo de vinculação com o fato tributário, e arremata que tal instituto jurídico possui natureza de sanção administrativa.⁴⁹

'pessoal e direta', enquanto o vínculo entre o responsável e a 'situação que constitua o respectivo fato gerador' é mediato. Com efeito, percebe-se que a relação com a materialidade do tributo também aproxima contribuinte e responsável, na medida em que ambos se encontram necessariamente vinculados ao fato gerador da obrigação tributária (artigo 128 do CTN), variando apenas o grau dessa vinculação. Cabe então precisar tais definições de acordo com cada espécie de sujeito passivo." (Ibid., p. 48).

⁴⁷ "A obrigação de pagar o tributo por meio de atribuição de lei não basta, contudo, para que seja considerada válida a hipótese de responsabilidade tributária. De acordo com o artigo 128 do CTN, é necessária ainda a vinculação do terceiro 'ao fato gerador da respectiva obrigação', condição que restringe o âmbito de possíveis responsáveis tributários. Observe-se que, enquanto o contribuinte tem uma 'relação direta e pessoal' com o fato imponible, o responsável deve estar somente vinculado a este. Desse modo, ainda que não pratique o fato gerador, deve haver uma relação mediata entre o terceiro responsável e a situação ensejadora do fato gerador." (MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 50).

⁴⁸ Ibid., p. 57.

⁴⁹ "[...] Em algumas oportunidades, porém, outras pessoas participam do acontecimento descrito, mantendo uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica. Está entre tais sujeitos a opção do legislador, em ordem à escolha do responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação. Eis o autêntico responsável, surpreendido no próprio campo da concretização do fato, embora ligado a ele por laços indiretos, e trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente pelo *debitum*. [...] Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 386-388).

Trabalhando os conceitos de responsabilidade adotados pela doutrina, Dayana de Carvalho Uhdre destaca entendimentos anteriormente mencionados, e traz uma característica peculiar sobre o tema, quando dedica parte da sua obra aos ensinamentos de Marçal Justen Filho.

A autora cita a característica, identificada por Marçal Justen Filho, quanto à natureza de poder que o responsável tributário possui perante o contribuinte. Nesse sentido, a responsabilidade tributária somente seria instituída em situações nas quais o terceiro responsável tenha assegurado o direito de compelir o sujeito passivo originário ao adimplemento do dever tributário, ou quando, ao menos, tenha poderes para fiscalizar o adimplemento do contribuinte, sob pena do favorecimento ao inadimplemento ser imputado ao terceiro o qual não detenha poderes de evitar tal situação.⁵⁰

Interessante essa visão, pois ela destaca uma característica da necessidade do instituto da responsabilidade tributária somente ser instituído em situações nas quais, de alguma forma, o responsável tributário tenha condições e, portanto, poderes para evitar o inadimplemento por parte do contribuinte, sob pena de qualquer pessoa poder ser escolhida pelo legislador a suportar um ônus ao qual não detenha nenhuma condição ou capacidade de controlar.

Os posicionamentos apresentados sobre o conceito de responsabilidade tributária são similares e possuem características as quais se repetem em alguns casos.

Diante disso, cabe-nos apresentar o nosso próprio conceito sobre responsabilidade tributária, a qual, a nosso ver, consiste em um instituto jurídico o qual por questões de rapidez, segurança, conveniência e facilidade na arrecadação, obriga um terceiro, portanto pessoa diversa ao contribuinte, a adimplir a obrigação

⁵⁰ “O ‘destinatário da responsabilidade’ seria, portanto, aquela que se encontra em situação de poder sobre o sujeito passivo tributário, podendo-lhe exigir ou verificar o cumprimento da prestação devida. *‘Trata-se [...] de alguém que está em uma situação jurídica especial que lhe assegura, se o desejar, compelir o sujeito passivo a adimplir o dever tributário’*. Assim, não se tem em mente, na construção da hipótese de incidência da endonorma, qualquer fato presuntivo de riqueza. Já no mandamento dessa endonorma, qualquer fato presuntivo de riqueza ao destinatário da responsabilidade, consistente em valer-se de referida situação, de poder a fim de verificar o adimplemento da prestação tributária, pelo destinatário legal tributário – ou mais detidamente, que se abstenha de realizar qualquer ato que possa favorecer o destinatário legal tributário sem a comprovação do mencionado adimplemento. O descumprimento desse dever imposto ao destinatário da responsabilidade – que é a hipótese de incidência da perinorma – será um ato ilícito tributário. No mandamento dessa perinorma, a responsabilidade tributária é prescrita.” (UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência tributária**: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária. Curitiba: Juruá, 2017, p. 143, grifo da autora.).

tributária originária deste, desde que esteja prevista em lei e haja alguma forma de vinculação do responsável ao fato gerador ou com o contribuinte, de sorte que o responsável detenha algum tipo de poder, controle, ou ingerência sobre a parcela da riqueza gerada pelo fato gerador, tendo condições de evitar o inadimplemento por parte do contribuinte, sob pena deste terceiro responder com o seu patrimônio pessoal na hipótese de não exercer esse poder-dever.

2.2 Espécies de responsabilidade tributária previstas no código tributário nacional

O código tributário nacional brasileiro possui um capítulo específico para tratar da responsabilidade tributária, mais especificamente o capítulo V (responsabilidade tributária), inserido no título II (obrigação tributária), do livro segundo (normas gerais de direito tributário).

O referido capítulo V está subdividido, por sua vez, em 04 (quatro) seções: seção I (disposição geral), seção II (responsabilidade dos sucessores), seção III (responsabilidade de terceiros) e seção IV (responsabilidade por infrações).

Pela leitura das mencionadas seções, aparentemente haveriam 03 (três) espécies de responsabilidade: por sucessão, de terceiros e por infrações. Contudo, a doutrina diverge sobre as classificações possíveis, por concepções diversas.

Maria Rita Ferragut analisa as classificações existentes, iniciando pela classificação de Rubens Gomes de Sousa, passando pela classificação de Alfredo Augusto Becker, e justificando os motivos pelos quais diverge de ambos, construindo a sua própria classificação dividida em 05 (cinco) espécies:

Consideramos que a classificação mais acertada para as normas de responsabilidade tributária é a que as divide em (i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão; (iv) responsabilidade de terceiros; e (v) responsabilidade por infrações.⁵¹

Para Rafael de Souza Medeiros, o critério de classificação seria um pouco diverso, separando o responsável em responsável tributário *stricto sensu* e substituto tributário, sendo que o responsável tributário *stricto sensu*, por sua vez, se

⁵¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 64.

subdividiria em 03 (três) modalidades: sucessão, de terceiros e por infração. Para o autor, a diferença entre a substituição tributária e a responsabilidade *stricto sensu* reside no fato de que na substituição o substituto já consta expressamente como a pessoa obrigada pelo adimplemento da obrigação, enquanto que nos casos de responsabilidade *stricto sensu* a obrigação é do contribuinte, podendo ser atribuída ao responsável em determinadas situações, além da mera ocorrência do fato gerador.⁵²

Outra classificação, um pouco diversa, pode ser extraída de Emanuel Carlos Dantas de Assis⁵³, o qual reconstrói a concepção de sujeição passiva direta e indireta, passando a incluir a substituição tributária também como uma forma de sujeição passiva direta, e não mais como sendo indireta.

Referida classificação parte da premissa de que sujeição passiva direta ocorre nas situações em que a norma jurídica escolhe determinada pessoa a pagar o tributo independentemente de qualquer circunstância ou fato posterior ao fato jurídico tributário, enquanto que a sujeição passiva indireta somente se concretiza em razão de eventos posteriores.

⁵² “A doutrina considera responsável tributário *stricto sensu* o indivíduo que passa à condição de sujeito passivo em razão de fato superveniente ao surgimento da obrigação tributária. Desse modo, ao contrário do que ocorre na substituição tributária, o recolhimento do tributo incumbe inicialmente ao contribuinte, porém é posteriormente imputado ao responsável, em caráter exclusivo, solidário ou subsidiário. No entanto, observa-se que nas hipóteses dos artigos 134, 135 e 137 do CTN não há essa dissociação temporal entre a constituição da obrigação tributária e da responsabilidade: ambas surgem concomitantemente. Por exemplo, se o curador abusa dos seus poderes em prejuízo do curatelado, a responsabilidade tributária pelo ônus tributário decorrente desses atos cabe-lhe *ab initio* (artigo 135, I), não havendo que se falar em fato posterior ao surgimento da obrigação. O próprio fato que deflagra a obrigação tributária é o mesmo que enseja a responsabilidade. Isso posto, a condição que parece mais precisamente diferenciar o substituto do responsável *stricto sensu* é a previsão do sujeito passivo na lei que cria a exação, ou seja, na substituição tributária o substituto já está previsto diretamente como portador do dever de adimplir a obrigação em razão da simples ocorrência do fato gerador, enquanto na responsabilidade *stricto sensu* esse dever incumbe ao contribuinte, podendo ser atribuído a terceiro caso verificadas outras circunstâncias além da simples ocorrência do fato gerador. Dito de outra forma: a lei tributária pode exigir o cumprimento da obrigação tributária diretamente de terceiro tão somente em face da ocorrência do fato gerador (substituição) ou em razão de fatos – anteriores, concomitantes ou posteriores – que sejam alheios à relação tributária (responsabilidade *stricto sensu*). A responsabilidade *stricto sensu*, por sua vez, contém três modalidades: sucessão, de terceiros ou por infração, das quais cabe destacar os aspectos distintivos.” (MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 50-51).

⁵³ ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Responsabilidade tributária dos sócios e administradores de empresas**. 2006. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4632/1/arquivo6019_1.pdf. Acesso em: 7 out. 2018, p. 45.

Nesse sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis exemplifica com casos nos quais o legislador elege como substituto tributário pessoa diversa do contribuinte, o qual, *ab initio*, possui a obrigação de adimplir com o tributo.

Por essa linha argumentativa, Assis propõe uma nova classificação, na qual considera o contribuinte e o substituto tributário como espécies de sujeição passiva direta ou originária, e os sucessores e os terceiros como espécies de sujeição passiva indireta, derivada ou por transferência, deixando de incluir a solidariedade e a responsabilidade por infrações nessa classificação de sujeição passiva direta ou indireta, por entender que ambas dizem respeito tanto à sujeição passiva direta, quanto à indireta.⁵⁴

Outra classificação também pode ser extraída do trabalho de Sarah Mila Barbassa, a qual reconhecendo a divergência da doutrina sobre o tema, concluiu existir três tipos distintos de responsabilidade: sucessão, responsabilidade de terceiros e substituição.⁵⁵

⁵⁴ “Se, por opção política do legislador e independentemente de acontecimentos posteriores supervenientes à realização da hipótese de incidência, a norma jurídica determina seja sujeito passivo uma outra pessoa, em vez daquela que mantém relação mais direta e pessoal com o fato gerador, esse substituto tributário é o sujeito passivo direto. Por isto preferimos classificar a substituição tributária como sujeição passiva direta, em vez de indireta. É que o substituto é posto como sujeito passivo, no lugar do contribuinte, desde o início, substituindo-o de antemão e completamente, sem depender de qualquer evento futuro posterior ou circunstância superveniente à ocorrência do fato jurídico tributário. Consoante o art. 128 do CTN, o contribuinte, substituído, fica apenas com responsabilidade subsidiária, se a lei assim dispuser, podendo ainda haver a exclusão dessa responsabilidade, pura e simplesmente. [...] Considerando que a expressão substituto tributário já tem tradição e também estabelece distinção clara com a figura do contribuinte, é preferível mantê-la. Adotamos então a seguinte classificação: a) Sujeição passiva **direta ou originária**: a-1) contribuinte (originário, quando a lei não eleger substituto tributário); a-2) substituto tributário (ou responsabilidade por substituição tributária, em que o substituto assume o lugar do contribuinte originário. b) Sujeição passiva **indireta, derivada, ou responsabilidade por transferência**: b-1) responsabilidade dos sucessores (art. 129 a 133 d CTN); b-2) responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135 do CTN). Quanto à solidariedade, tratada nos arts. 124 e 125 do CTN, e à responsabilidade por infrações, objeto dos arts. 136 a 138, não estão incluídas expressamente na classificação acima porque dizem respeito tanto aos sujeitos passivos diretos, quanto aos indiretos.” (ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Responsabilidade tributária dos sócios e administradores de empresas**. 2006. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4632/1/arquivo6019_1.pdf. Acesso em: 7 out. 2018, p. 45-46, grifo do autor.).

⁵⁵ “Como se pode notar, as hipóteses de responsabilidade previstas no CTN ainda causam intensa discussão doutrinária, sobretudo quanto à sua classificação. As principais controvérsias centram-se na responsabilidade por substituição e na solidariedade. Para nós, o CTN previu três tipos distintos de regras que permitem a atribuição de responsabilidade tributária, a saber: sucessão, responsabilidade de terceiros (aqui incluída a responsabilidade prevista no art. 124, II do CTN) e substituição.” (BARBASSA, Sarah Mila. **Responsabilidade tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico**. 2015. 139 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) - Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015, p. 41).

Quanto à solidariedade, para Sarah Mila Barbassa não se trata de norma de atribuição de responsabilidade, mas sim de efeitos de uma responsabilidade já estipulada por outra norma.

A autora faz a distinção tratando dos incisos I e II previstos no artigo 124 do Código Tributário Nacional, expondo que o caso previsto no inciso I sequer se trata de responsabilidade, mas sim de hipótese na qual há contribuintes que praticaram em conjunto o fato jurídico tributário, sendo que na hipótese do inciso II, neste caso sim tratar-se-ia de situação de responsabilidade, mas não de constituição de responsabilidade, mas sim de efeitos passíveis de serem atribuídos para uma hipótese de responsabilidade. Neste sentido, a autora conclui que o legislador, desde que respeitado os limites previstos no artigo 128 do Código Tributário Nacional, poderia dispor de hipótese de responsabilidade tributária prevendo efeitos de solidariedade, lastreado no inciso II do artigo 124 do Código Tributário Nacional.⁵⁶

Para Paulo Caliendo, a responsabilidade tributária pode ser dividida em dois grandes grupos, sendo o primeiro a responsabilidade por substituição, e o segundo a responsabilidade por transferência.⁵⁷

O autor faz ressalva quanto ao critério cronológico, em especial para os grupos de substituição tributária. Nos casos de responsabilidade por transferência não haveria maiores dificuldades, haja vista que nestes casos primeiramente o

⁵⁶ “Quanto ao tema da solidariedade (art. 124 do CTN), de fundamental importância para o presente trabalho, na medida em que expresso em um dos dispositivos adotados pelas autoridades fiscais para fundamentar a tentativa de atribuir responsabilidade tributária a empresas que integram o mesmo grupo econômico, entendemos tratar-se de norma que regula a relação entre os devedores do crédito fiscal, tal como sustentado por Luis Eduardo Schoueri, cuja posição apresentamos linhas acima. Expliquemos. A solidariedade, assim como a subsidiariedade, não são, se consideradas de forma isolada, normas de atribuição de responsabilidade, mas, sim, estipuladoras dos seus efeitos. Levando tal premissa em consideração e trazendo de volta o conceito de responsável previsto no art. 121 do CTN, temos que a regra do art. 124, I, de responsabilidade não se trata, pois se presta a regular a relação entre contribuintes de determinado tributo que, em conjunto, praticam o fato jurídico tributário. Por outro lado, veremos que a delegação de competência para a determinação do responsável tributário solidário à lei ordinária, nos termos do art. 124, II, do CTN de pura solidariedade não se trata, mas, sim, de típica hipótese de atribuição de responsabilidade a terceiros, o que somente é possível se observados os limites fixados no próprio CTN para tanto, qual seja, a disciplina estabelecida no art. 128 do CTN. Uma vez enunciada a norma que atribui tal responsabilidade, será ela, quanto aos seus efeitos, solidária.” (BARBASSA, Sarah Mila. **Responsabilidade tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico**. 2015. 139 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015, p. 41-42).

⁵⁷ “Existem dois grandes grupos de responsabilidade: por substituição e por transferência. No primeiro caso, a responsabilidade do contribuinte é excluída, sendo que o contribuinte é substituído pelo substituto na relação jurídico-obrigacional pelo substituto. Na caso da responsabilidade por transferência, o fato gerador ocorre em relação ao contribuinte e é transferida por motivos normativos para o responsável.” (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 541).

contribuinte pratica o fato gerador, e depois haveria a transferência da responsabilidade para o responsável.

Contudo, nos casos de responsabilidade por substituição, o próprio substituto coloca-se na posição do contribuinte, praticando um fato gerador presumido, dando ensejo à incidência tributária, razão pela qual, para o autor, na responsabilidade por substituição não existe a transferência do encargo, pois o responsável realiza o fato gerador presumido, substituindo o contribuinte originário da relação jurídico-obrigacional, e assumindo a responsabilidade pelo pagamento do tributo⁵⁸ (diferentemente do entendimento de José Eduardo Soares de Melo, *apud* Paulo Caliendo⁵⁹, para o qual nas hipóteses de responsabilidade por substituição, primeiro ocorreria a imputação ao substituto, e depois ocorreria o fato gerador⁶⁰).

Não obstante a divergência doutrinária quanto às espécies tributárias existentes, todas adotam reconhecem as espécies previstas no Código Tributário Nacional, com o qual também concordamos.

Para fins didáticos, entendemos que existem 04 (quatro) espécies tributárias: responsabilidade por sucessão, responsabilidade de terceiros, responsabilidade por infração e responsabilidade por substituição. A figura da solidariedade comungamos com o entendimento de que não se trata de uma espécie de responsabilidade, mas sim uma característica a qual pode ser acrescida a uma relação obrigacional na qual já exista a responsabilidade tributária.

⁵⁸ “Em nosso entender, a grande distinção ocorre em relação ao fato gerador praticado. Na responsabilidade por transferência, o contribuinte realiza a conduta descrita na hipótese de incidência que faz nascer a obrigação tributária, contudo, por alguma razão fática ou jurídica, a norma transfere esta obrigação para um terceiro. Assim, é o caso da responsabilidade por sucessão em que o fato gerador teria sido praticado pelo *de cuius*, mas passa a ser responsabilidade do espólio ou do inventariante. A substituição tributária, não existe esta transferência de encargo, visto que o próprio substituto coloca-se na posição do contribuinte e pratica um fato gerador presumido antecipando ou postergando a ocorrência do fato gerador, em razão de alguma razão de praticidade ao fisco, porque o setor de contribuintes é desorganizado ou muito difuso. Não somente o substituto tributário substitui o contribuinte originário e o exclui da relação jurídico-obrigacional, impedindo inclusive que este proceda ao pagamento do tributo, como é o substituto que pratica o fato gerador presumido que dá ensejo à incidência tributária. O fato gerador presumido pode ocorrer tanto pressupondo futura operação (substituição tributária para frente) como operação anteriormente realizada (substituição tributária para trás. Presume-se presente fato ocorrido posteriormente ou ainda não realizado.” (Ibid., p. 541-542).

⁵⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 274 *apud* CALIENDO, Paulo. Op. cit., p. 541.

⁶⁰ Esse entendimento justificaria os casos de substituição tributária para frente, mas excluiria a substituição tributária regressiva ou para trás, pois nestes casos não haveria como sustentar que primeiramente ocorreria a imputação ao substituto para depois haver a ocorrência do fato gerador, razão pela qual Paulo Caliendo sustenta que nos casos de responsabilidade por substituição, o próprio substituto pratica um fato gerador presumido antecipando ou postergando a ocorrência do fato gerador.

Em todas as classificações adotadas, inclusive na nossa, são reconhecidas as espécies previstas no Código Tributário Nacional, razão pela qual iniciaremos com a análise das hipóteses previstas no código tributário nacional.

2.2.1 Responsabilidade tributária por sucessão

As espécies de responsabilidade tributária por sucessão, previstas no Código Tributário Nacional, estão elencadas na seção II (a qual possui a denominação de “Responsabilidade dos Sucessores”, inserida no Livro Segundo, título II, capítulo V do referido diploma legal), nos artigos 129 a 133.⁶¹

⁶¹ Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

Pela leitura do artigo 129, afere-se a natureza da referida espécie de responsabilidade tributária, a qual pressupõe um deslocamento da obrigação tributária de um contribuinte para um outro terceiro.

Neste sentido os ensinamentos de Maria Rita Ferragut:

A responsabilidade tributária por sucessão encontra-se prevista nos artigos 129 a 133 do CTN, e implica a transferência da obrigação de quitar o crédito tributário para um terceiro, em virtude do desaparecimento, ou não, do devedor originário. Independentemente da hipótese, a sucessão tem por efeito extinguir a relação jurídica anterior, constituindo-se em causa de extinção de crédito não contemplada no artigo 156 do CTN.⁶²

Outras características da referida espécie tributária são destacadas pela autora, dentre elas: que a sucessão pode ocorrer *inter vivos*, ou *causa mortis*; a existência de relação de dependência entre a norma da sucessão e a que constituiu o crédito tributário (pois sendo inválida esta última, a primeira não subsistirá); a possibilidade da sucessão ocorrer tanto em relação às dívidas fiscais preexistentes ao fato da sucessão, quanto em relação a dívidas fiscais constituídas posteriormente (neste último caso desde que o evento capazes de gerar a obrigação tributária originária tenha ocorrido até a data da sucessão).⁶³

Para a autora, é pressuposto à existência da sucessão o nascimento da obrigação tributária para o devedor original,⁶⁴ o que explica algumas das características acima mencionadas.

Andréa Medrado Darzé possui entendimento similar, para a qual existem duas normas, a primeira constituindo a obrigação contra o devedor original e a segunda contra o sucessor,⁶⁵ resultando, por conseguinte, na liberação do primeiro, passando

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 12 nov. 2018.).

⁶² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013.p. 85.

⁶³ *Ibid.*, p. 85-86.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 86.

⁶⁵ “Na hipótese de a sucessão se verificar em instante posterior à constituição do crédito contra o antigo proprietário, a incidência da norma de responsabilidade provocará os seguintes efeitos: *i.* constituição da obrigação tributária contra o sucessor (N2) e *ii.* Revogação da norma individual e concreta na qual o sucedido figurava no pólo passivo da obrigação (- N1). A presente situação não

o segundo a deter exclusivamente a referida obrigação⁶⁶ (com a ressalva feita pela autora da hipótese do artigo 133, inciso II do Código Tributário Nacional).

Da mesma sorte, Andréa Medrado Darzé também trata da vinculação entre as normas, reconhecendo a faculdade do responsável por sucessão de se opor à cobrança do referido tributo frente a qualquer aspecto do fato ou do crédito tributário que o próprio devedor original poderia apresentar.⁶⁷

Quanto ao momento da constituição da obrigação, nos casos em que o débito não tenha sido constituído contra o “devedor original”, a autora reconhece a possibilidade de ser constituído diretamente contra o sucessor, de forma a sequer haver a constituição contra o primeiro, mas sim concentrando-se tudo apenas contra o sucessor. Nestes casos, Andréa Medrado Darzé observa que se à época da constituição do crédito já tenha ocorrido a conduta capaz de gerar a obrigação, e havendo a identificação da hipótese da norma de responsabilidade, deve ser constituído diretamente contra o responsável.⁶⁸

envolve, portanto, a aplicação de apenas uma norma. Dois foram os cortes conceptuais promovidos no suporte fático, assim como duas foram as relações jurídicas que se propagaram pela ocorrência dos respectivos acontecimentos: a obrigação que resulta da incidência da norma que designamos de regra-matriz em sentido amplo (N1) e a regra de responsabilidade (N2). Com efeitos, nessas circunstâncias, o que se constata é a sequência de dois eventos diversos – o tributário em sentido estrito e o da responsabilidade -, o que abre espaço para a percussão de duas normas jurídicas igualmente distintas, porém que se relacionam entre si, na medida em que voltam à satisfação de um único interesse.” (DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf>. Acesso em: 23 out. 2018, p. 148).

⁶⁶ “É bem verdade que, nestes casos, o próprio sistema prescreve expressamente que o dever do responsável exclui o do realizador do fato tributado. [...] No presente caso, entram em cena regras específicas, ostensivamente previstas em cada um dos enunciados prescritivos da Seção II, do Capítulo V, do Título II do CTN, as quais determinam que a obrigação do sucessor é *exclusiva*. Com efeitos, ao empregar os termos *peçoal*, *sub-rogam-se* ou *integralmente*, para caracterizar a responsabilidade dos sucessores, o legislador deixou claro que esses sujeitos passam a ser os únicos devedores dos tributos. [...] Em outras palavras, apesar de, no momento da constituição da N1, existir fundamento para se exigir tributo do sujeito que realizou o fato jurídico tributário, com a ocorrência do fato superveniente – *in casu*, o fato sucessório – ele deixa de existir, não propriamente por conta da inserção da N2 no sistema, mas em face das consequências imputadas por regras jurídicas autônomas, dispostas nos arts. 129 a 133 do CTN, para essas situações.” (Ibid., p. 148-150, grifo da autora.).

⁶⁷ “Dessa circunstância decorre outra consequência: o responsável poderá opor-se ao cumprimento da obrigação tributária impugnando não só a sua própria condição de responsável como também qualquer aspecto do fato ou do crédito tributário.” (Ibid., p. 153).

⁶⁸ “Não tendo sido positiva da N1 no momento oportuno (antes do ato sucessório), desaparece o fundamento para a sua válida inserção no sistema, havendo apenas a permissão para produzir norma individual e concreta em face do sucessor (N2). Dito de outra forma, se à época da constituição do crédito já havia se verificado, no campo material das condutas intersubjetivas, a realização de fato que, além de se subsumir à hipótese da regra-matriz em sentido amplo, apresenta peculiaridades tais que permitem o seu completo enquadramento à hipótese da norma

Estudando os dispositivos legais do Código Tributário Nacional, os quais tratam da responsabilidade tributária por sucessão, Rosana Oleinik busca identificar um denominador comum entre os mesmos, através do qual possa empregar para fins de identificação da espécie de responsabilidade por sucessão.⁶⁹

A característica identificada por Rosana Oleinik, a qual se repetiria nessa espécie de responsabilidade tributária, consistiria no desaparecimento do sujeito passivo devedor, com a extinção da relação jurídica anterior, sendo esta substituída pela nova relação jurídica com o responsável tributário.⁷⁰

No mesmo sentido, Rodrigo de Moraes Pinheiro Chaves, para o qual nas hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão existe, previamente, uma relação jurídica com um primeiro devedor, a qual acaba sendo substituída por uma nova relação jurídica com o sucessor.⁷¹

Outra característica suscitada por Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas, consiste em identificar que nesse tipo de responsabilidade não existe vínculo entre o responsável e o fato jurídico tributário, a relação existente ocorre entre o sucedido e o sucessor, este último agora na qualidade de responsável.⁷²

de responsabilidade, deve prevalecer a aplicação do critério pessoal passivo prescrito por esta segunda regra.” (Ibid., p. 151).

⁶⁹ OLEINIK, Rosana. **A responsabilidade tributária e os grupos econômicos**. 2016. 142 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/18857>. Acesso em: 23 set. 2018, p. 93.

⁷⁰ “Portanto, em todos os casos de responsabilidade por sucessão, há o desaparecimento da pessoa física ou jurídica, que figuraria na obrigação tributária inadimplida, e, de alguma forma, os bens que a ela pertenciam, ingressam no patrimônio dos sucessores. A norma da responsabilidade por sucessão poderia ser enunciada da seguinte forma: ‘Dado o fato do desaparecimento do sujeito passivo devedor do tributo, então deve suceder-lhe na obrigação as pessoas designadas nos artigos 130 a 133 do CTN’” (Ibid., p. 94).

⁷¹ “A sucessão tributária implica, necessariamente, o deslocamento da sujeição passiva da obrigação tributária a terceira pessoa sempre depois de aperfeiçoada a relação jurídica em face do primeiro devedor. Nesse sentido, podemos dizer que a atribuição de responsabilidade implica no surgimento de um novo vínculo jurídico, desta feita com o sucessor. Ora, então esta relação jurídica que se inicia com o sucessor, ou mesmo que se queira dizer, a inclusão de novo devedor em relação jurídica já existente, também se submete à fluência de prazo prescricional, impondo-se ao fisco o dever de agir tempestivamente na persecução de seus interesses.” (CHAVES, Rodrigo de Moraes Pinheiro. **Critérios Lógicos para Justificação Jurídica da Sucessão Tributária**. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 113, p. 153-168, nov./dez. 2013).

⁷² “Sucedem um sujeito de direito na propriedade de seus bens, universal ou singular, *inter vivos* ou *causa mortis*, com relação aos quais haja débitos tributários é a ocorrência que autoriza a modificação do sujeito passivo, permitindo a constituição do crédito contra pessoa diversa daquela que realizou o fato gerador. Não há qualquer vínculo, direto ou indireto, entre o responsável e o fato jurídico tributário, fixando-se a responsabilidade em virtude de fato superveniente. A relação que existe é apenas entre o sucedido e o sucessor (realizador do evento e tributário e responsável), viabilizando a repercussão jurídica dos valores pagos. (DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,

Márcio Alexandre loti Henrique destaca que na espécie de responsabilidade por sucessão, uma das características deste tipo consiste em se tratar de normas de cunho lícito. As hipóteses as quais preveem este tipo de responsabilidade estipulam a sucessão em situações previstas em lei de natureza não sancionatória.⁷³

Outra característica, mencionada por Márcio Alexandre loti Henrique nessa espécie de responsabilidade, resulta na identificação de que as relações de responsabilidade constituídas entre o fisco e o responsável não possuem a mesma natureza da relação originária estabelecida entre o fisco e o contribuinte, pois a nova relação seria de natureza administrativa e não tributária.⁷⁴

Para Thiago Buschinelli Sorrentino, não obstante propor modelo diverso do Código Tributário Nacional para a classificação dos tipos societários⁷⁵, o mesmo reconhece que na espécie instituída pelo CTN como sendo de responsabilidade dos sucessores, pode-se identificar características como a transferência de patrimônio, para que ocorra a referida responsabilidade, em alguns casos com a extinção da personalidade do antigo proprietário, bem como sempre haverá um terceiro o qual não tenha participado do fato gerador, mas que pela referida norma passa a assumir a responsabilidade.⁷⁶

São Paulo, 2016. Disponível em:

<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7066/1/Marcelo%20da%20Rocha%20Ribeiro%20Danta.s.pdf>. Acesso em: 26 out. 2018, p. 136).

⁷³ “A responsabilidade tributária dos sucessores, por sua vez, está disciplinada nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional e sempre decorrerá de fatos lícitos. Portanto, tais normas não possuem natureza sancionatória.” (HENRIQUE, Márcio Alexandre loti. **A sujeição passiva e a responsabilidade dos sucessores no Código Tributário Nacional**. 2009. 265 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em:

<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8767/1/Marcio%20Alexandre%20loti%20Henrique.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 155).

⁷⁴ “No caso da responsabilidade dos sucessores isto não ocorre. Sempre haverá a descrição de um fato lícito no antecedente da norma que veicula a responsabilidade. No entanto, como nos demais casos, a relação que se forma entre o fisco e o responsável terá natureza administrativa e não pertencerá ao Direito Tributário. (Ibid., p. 156).

⁷⁵ “A ausência de precisão do esforço classificatório empreendido no Código Tributário Nacional não lhe retira a validade (Eurico de Santi) ou a utilidade (Carraza). Optou o legislador pelas características que considera primordiais à racionalidade da atribuição de responsabilidade tributária, e as notas eleitas efetivamente se destacam à primeira leitura do texto legal. A classificação adotada pelo CTN, contudo, não interfere na formação das respectivas normas jurídicas, razão por que vamos propor modelo baseado em critérios diversos.” (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. **Controle, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, da atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores de pessoas jurídicas**. 2008. 482 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em:

<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8070/1/Thiago%20Buschinelli%20Sorrentino.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 271).

⁷⁶ “Os arts. 129 a 133 do Código Tributário nacional foram agrupados sob a seção intitulada ‘responsabilidade dos sucessores’. O traço comum às normas ali previstas é a transferência de

Renato Lopes Becho, ao tratar da referida espécie tributária, identifica que nas hipóteses previstas no Código Tributário Nacional, a substituição ocorre sempre em momento posterior ao nascimento do crédito tributário, sendo substituído o contribuinte por um terceiro.⁷⁷

Apesar de reconhecer que há uma substituição do contribuinte para um terceiro sucessor, o autor faz uma ressalva, destacando que a natureza dessa substituição não se trata de substituição da relação obrigacional, mas sim da relação processual, razão pela qual, para ele, a sucessão não seria uma espécie de sujeição passiva, mas apenas regras processuais de cobrança, para fins de satisfação do crédito tributário constituído por outro.⁷⁸

Paulo Caliendo também trata do tema, analisando todas as espécies de responsabilidade por sucessão, iniciando pela sucessão imobiliária, passando pela sucessão empresarial e pela sucessão de estabelecimentos, e ao analisar cada um dos tipos previstos no código tributário nacional, o autor identifica algumas características aplicadas a todas as espécies de responsabilidade por sucessão, bem como algumas específicas de cada tipo, as quais, por vezes, geram alguma divergência.

Quanto às características aplicáveis a todas as espécies, o autor comunga do entendimento identificado nos demais autores, quanto à transferência que ocorre do contribuinte para o responsável na responsabilidade por sucessão. Para o autor,

patrimônio. Em algumas hipóteses, há extinção da personalidade do antigo proprietário (art. 131, II e III); em outras, não (art. 131, I, e 133, II). [...] Mesma a 'responsabilidade dos sucessores' envolve um terceiro alheio às relações subjacentes ao fato jurídico tributário." (Ibid., p. 270).

⁷⁷ "Em quaisquer desses casos, o Fisco identificará uma pessoa no polo passivo da relação jurídico-tributária (contribuinte constitucional ou contribuinte legal). Mas, havendo algum dos eventos apontados nos artigos posteriores, *haverá a troca, a substituição desse sujeito passivo (constitucional ou legal) por outra pessoa*, como se observará na leitura de referidas regras. Assim, ao que nos parece, na responsabilidade por sucessão haverá *substituição* do devedor originário (sucedido) para o responsável tributário por sucessão (o sucessor)." (BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 50, grifo do autor.).

⁷⁸ "Qual o nexu causal, qual o vínculo que liga todas essas situações? O que há em comum entre essas hipóteses? Só vislumbramos um ponto: o perecimento do sujeito passivo original (constitucional ou legal) e a sobrevivência jurídica do crédito tributário, que precisa ser satisfeito. Mas como ser satisfeito contra quem já não existe? Daí surge a estudada *responsabilidade por sucessão*, que não alterou a conformação nascida da relação, mas é utilizada para efeitos de cobrança do crédito, simplesmente. [...] Por isso, fica a impressão de que toda essa substituição, causada pela sucessão, ocorre apenas e tão somente para fins de cobrança do tributo, administrativa ou judicialmente. Reiteramos, portanto que não nos parece haver uma nova classe de sujeição passiva tributária denominada de *substituto legal tributário*, dentre os casos arrolados no CTN (arts. 130 a 133). O que há são regras processuais de cobrança do crédito tributário quando tenha havido o perecimento do sujeito passivo, o que é bem diverso." (Ibid., p. 52-53, grifo do autor).

nestes casos a norma estabelece a transferência da responsabilidade do pagamento do contribuinte que praticou o fato gerador para o responsável, em razão do vínculo oriundo da aquisição do bem, tanto é assim que o autor faz a comparação com as obrigações de *propter rem*, através das quais a obrigação surge em virtude do vínculo com a coisa e não com a pessoa.⁷⁹

Outro ponto destacado pelo autor refere-se à regra geral estabelecida no artigo 129 do código tributário nacional. Por se tratar de responsabilidade atrelada à incidência do fato gerador, na hipótese da ocorrência deste, mas sem que ainda tenha ocorrido o lançamento do tributo, seja pelo próprio contribuinte, seja pela autoridade fiscal competente, de qualquer sorte o que se transfere é a reponsabilidade pelo fato de ter ocorrido o fato gerador capaz de gerar a referida obrigação tributária, tanto que o referido artigo dispõe da possibilidade de haver a transmissão de créditos já constituídos, ou de créditos em fase de constituição na data da transmissão.⁸⁰

Conforme se depreende dos ensinamentos dos referidos autores, esse tipo de responsabilidade pressupõe uma transferência da obrigação a qual iniciou-se tendo no polo passivo o contribuinte, e alternou-se, passando a constar no polo passivo o responsável tributário.

Não se trata de um tipo de sanção por fato ilícito, mas sim de sucessão natural a hipóteses nas quais há uma sucessão, seja pela extinção do natural do contribuinte, seja pela aquisição de um bem o qual carrega consigo a obrigação tributária.

Em harmonia com as características reconhecidas pela doutrina mencionada, consideramos a responsabilidade por sucessão como uma espécie prevista no Código Tributário Nacional a qual transfere a obrigação tributária a um terceiro, seja

⁷⁹ “Na responsabilidade por sucessão, a norma transfere a responsabilidade do pagamento do contribuinte que praticou o fato gerador (originário) para aquele que adquiriu o bem ou direito onerado pelo tributo incidente. [...] A norma jurídica imputa o tributo em virtude do vínculo nascido pela aquisição da propriedade do bem. A doutrina determina essas obrigações de *propter rem*, ou seja, vinculadas à coisa.” (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 552-553).

⁸⁰ “Cabe ressaltar que a responsabilidade decorre da transmissão da titularidade de bens ou direitos e abrange todos os créditos constituídos ou em fase de constituição na data da transmissão, nos termos do art. 129 do CTN. O texto reforça o entendimento de que a responsabilidade decorre da incidência do fato gerador e não do seu lançamento. Tendo sido constituído o crédito tributário, ele estará vinculado ao bem transferido. [...] Novamente, o fundamental é a constatação de vinculação automática das obrigações tributárias, decorrentes da ocorrência do fato gerador, ao bem sucedido O momento do lançamento não é relevante para a definição da responsabilidade por sucessão.” (Ibid., p. 553-554).

por desaparecimento do contribuinte originário, ou mesmo com a subsistência deste,⁸¹ sendo, na primeira hipótese, com a extinção da relação jurídica tributária anterior, passando o sucessor à figura de devedor principal, situação esta oriunda do vínculo do sucessor com o sucedido, podendo, o sucessor, se opor à cobrança pelos mesmos fundamentos os quais o sucedido poderia se opor, haja vista que a sucessão altera apenas o critério pessoal da obrigação tributária, mas não afasta a natureza, as características e os critérios aplicáveis quando da constituição da obrigação tributária, à qual, em havendo algum tipo de vício ao qual o sucedido poderia se opor, ao sucessor caberá o mesmo direito de se defender.

Tais situações, pela natureza deste tipo de responsabilidade e pelos casos estabelecidos expressamente no código tributário nacional, não se amoldam à responsabilização de sociedades pertencentes a grupo econômicos, pelo simples fato de integrarem ao grupo e haver inadimplemento por parte de uma das suas sociedades. Caso houvesse o enquadramento em um dos tipos previstos no código tributário nacional, como a aquisição do fundo de comércio, continuação da exploração, dentre outros casos, ensejaria a referida responsabilidade por sucessão, mas lembremos que o objeto do presente trabalho tem como pressuposto a inexistência de uma sucessão, restringindo-se ao simples fato de participar de um grupo econômico e permanecer ativa a sociedade devedora original (contribuinte).

2.2.2 Responsabilidade tributária de terceiros

A responsabilidade de terceiros consiste em outra das espécies previstas no Código Tributário Nacional, elencada na seção III (a qual possui a denominação de “Responsabilidade de Terceiros”, inserida no Livro Segundo, título II, capítulo V do referido diploma legal), nos artigos 134 a 135.⁸²

⁸¹ Hipótese do artigo 133, inciso II do Código Tributário Nacional.

⁸² Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Referida espécie pode ser dividida em duas situações, sendo a primeira um tipo de responsabilidade de terceiros por atos de gestão do patrimônio do contribuinte (artigo 134 do Código Tributário Nacional), e a segunda por violações a disposições legais e infralegais (artigo 135 do Código Tributário Nacional).⁸³

Trata-se de uma espécie a qual tem como origem o dever de zelo por parte do responsável, zelo este oriundo de disposição legal, ou mesmo contratual.⁸⁴ Pela leitura das hipóteses previstas nos referidos dispositivos legais do Código Tributário Nacional, identificamos situações como a dos pais, os quais por incapacidade dos seus filhos, respondem pelas obrigações tributárias dos mesmos, bem como situações de responsabilidade de administradores, inclusive de sociedades, pelo agir com excesso de poderes.

A responsabilidade de terceiros, similar às outras hipóteses de responsabilidade, transfere a um terceiro determinada obrigação tributária. Nestes casos, transfere a obrigação do cumprimento a um terceiro, ou seja, o contribuinte permanece como devedor, mas por incapacidade, é deslocado a outrem a responsabilidade pelo cumprimento da referida obrigação tributária, salvo em casos nos quais haja condutas indevidas por parte do responsável, quando o mesmo irá responder pessoalmente e solidariamente.⁸⁵

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 12 nov. 2018.).

⁸³ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 574.

⁸⁴ “A responsabilidade de terceiros está prevista nos arts. 134 e 135 do CTN e se dirige aos casos em que o vínculo de responsabilidade deriva de um dever específico de zelo de um terceiro perante as obrigações tributárias do contribuinte. O dever de zelo do terceiro decorre ou de disposição legal ou contratual e impõe ao terceiro o cuidado para que os interesses do contribuinte sejam protegidos. A origem desse vínculo está na relação estabelecida entre o terceiro e o contribuinte. De modo geral, esta origem decorre da condição jurídica do contribuinte de incapacidade jurídica para o exercício pessoal de direitos e deveres na vida civil. De um lado, encontramos as pessoas naturais consideradas incapazes (menores, tutelados e curatelados), e, de outro, as entidades despersonalizadas (espólio e massa falida). [...] Determina o art. 134 que o vínculo de responsabilidade decorre da impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte. A lei atribui a um terceiro a responsabilidade pelo pagamento do tributo. A origem desse vínculo está no dever de gestão do patrimônio do contribuinte por um terceiro. (Ibid., p. 574).

⁸⁵ “Não se trata de execução de bens do responsável com direito de regresso contra o seu protegido, mas de execução de bens dos representados sob a responsabilidade de um administrador. O

Nesse sentido, seguem os ensinamentos de Paulo Caliendo:

A responsabilidade de terceiros é designada sendo *por transferência* em virtude do fato de que a norma desloca a exigência do cumprimento pessoal das obrigações tributárias do contribuinte para o terceiro. O fato gerador faz surgir a obrigação tributária por conduta do contribuinte, mas o seu cumprimento pessoal é deslocado para outrem.⁸⁶

Analisando a referida espécie de responsabilidade, Gilberto Etchaluz Villela analisa cada uma das figuras previstas nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, reconhecendo tratar-se de uma espécie na qual os terceiros são chamados a responder pelo fato de estarem na administração do patrimônio de pessoas as quais por impossibilidade não conseguem adimplir diretamente com os entes tributantes. Neste sentido segue excerto com as palavras do autor:

[...] responsabilidade tributária daqueles que o CTN chama de “terceiros” (Seção III – Responsabilidade de Terceiros), vale dizer, daqueles substitutos tributários que intervêm na inexecução obrigacional com omissão ou ilícitamente, quando da administração de bens, de contribuintes ou responsáveis, quer seja por impossibilidade da prestação tributária por parte dos referidos contribuintes ou responsáveis, quer por omissões ou ilícitos praticados na administração dos referidos bens, quer em atos de tais substitutos que se reflitam na insatisfação de obrigações dos substituídos para com o Fisco.⁸⁷

Não obstante, Gilberto Etchaluz Villela faz algumas ressalvas quanto ao tema. Em relação à solidariedade prevista no *caput* do artigo 134 do Código Tributário Nacional, o referido autor entende que não se trata do instituto da solidariedade,

responsável figurará na condição de administrador dos bens do contribuinte que deverão sofrer a constrição fiscal. E se o contribuinte administrado não possuir bens suficientes ao pagamento dos débitos? Nesse caso, o responsável somente responderá com seus bens no caso de conduta omissiva ou comissiva em desacordo com os poderes de gestão que lhe foram conferidos. [...] Este não pode ser considerado um caso de responsabilidade subsidiária, entendemos que não poderia a jurisprudência simplesmente alterar o sentido legal do dispositivo. Cabe-lhe buscar uma explicação sem redução do texto. A interpretação mais adequada está em entender que a responsabilidade solidária somente surgirá no caso de aparecer dois requisitos simultâneos: conduta omissiva-comissiva do responsável e incapacidade de cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte.” (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 576).

⁸⁶ Ibid., p. 575, (grifo do autor).

⁸⁷ VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária**: as obrigações tributárias e responsabilidades : individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 107.

mas de uma forma de subsidiariedade, pois se assim não o fosse, o ente estatal credor poderia, desde o início, cobrar diretamente do responsável.⁸⁸

Outra característica destacada pelo autor, para as hipóteses previstas no artigo 134 do Código Tributário Nacional, consiste em que a responsabilidade nestes casos é objetiva, portanto, não levando em consideração a intenção do agente, mas apenas o fato do inadimplemento e o terceiro estar na condição prevista na lei.⁸⁹

Quando da análise individual das hipóteses previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, Gilberto Etchaluz Villela interpreta que a responsabilidade prevista neste dispositivo não afasta a responsabilidade do contribuinte, mantendo-a em conjunto.

No entendimento do autor, apesar de aparentar que o legislador tenha tido a intenção de criar uma forma de responsabilidade exclusiva ao terceiro, excluindo o contribuinte de qualquer responsabilidade, não teria logrado êxito,⁹⁰ sendo que a referida norma estaria promovendo a responsabilidade tanto do terceiro, quanto mantendo a obrigação tributária também contra o contribuinte originário.⁹¹

⁸⁸ “O normativo começa mal. Ao dizer que, no caso de impossibilidade de se cobrar do contribuinte principal, se há de cobrar o débito das figuras elencadas, certamente não se está fazendo praça de *solidariedade*, senão que de *subsidiariedade*. Se de *solidariedade* se tratasse não haveria porque aguardar-se pela verificação da ‘impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte’. Desde logo poderia o credor fazer suas exigências ambivalentemente por sobre o contribuinte, por sobre um dos figurantes do elenco ou, ainda, por sobre ambos. A idéia de que o credor-estatal exigirá os tributos do contribuinte e, só depois, verificada a impossibilidade de cobrança, voltar-se contra o patrimônio das pessoas indicadas no artigo 134 é, certamente, caso de *subsidiariedade*, e não, de *solidariedade*.” (Ibid., p. 108, grifo do autor.).

⁸⁹ “Como os incisos do art. 134 falam que a responsabilidade é por ‘tributos’ e o próprio parágrafo único afasta as sanções penais [...]. Aliás, não se perquirirá da intenção do agente. Verificada a omissão ou a intervenção, estará ele responsabilizado subsidiariamente pelos tributos que o Fisco deixou de recolher, em clara situação de responsabilidade *objetiva*. O *caput* do artigo insere a locução ‘atos em que intervierem ou pelas omissões *de que forem responsáveis*’, pretendendo que basta sua presença como administrador dos bens do administrado ou que basta a intervenção nos atos praticados, para o acionamento da responsabilidade objetiva que leva à responsabilidade subsidiária.” (Ibid., p. 109, grifo do autor.).

⁹⁰ “É neste artigo que entendemos haver falhado uma tentativa do legislador para a colocação em prática da teoria subjetiva da responsabilidade. Quando colocou no texto a palavra ‘pessoalmente’ parece que tinha a intenção de imputar ao agente, certamente culpado pelos atos ilícitos que depois define, a responsabilidade exclusiva de suas omissões ou seus cometimentos delituosos. Quiçá a idéia tenha sido mesmo a de excluir da responsabilidade tributária aqueles contribuintes administrados por tais agentes, considerando-os também vítimas dos atos ilícitos praticados pelos administradores indicados, tanto quanto o próprio Fisco.” (VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária: as obrigações tributárias e responsabilidades: individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 117).

⁹¹ “Portanto, se um administrador daqueles mencionados no art. 134 e no art. 135, praticar, culposa ou dolosamente, ato com excesso de poderes ou mediante infrações à leis, contratos ou estatutos, estará responsabilizado pelos créditos tributários inadimplidos, juntamente com aqueles administrados também previstos nos dois artigos citados” (Ibid., p. 119).

Quando da análise das hipóteses previstas no artigo 134 do Código Tributário Nacional, Maria Rita Ferragut constrói uma estrutura lógica da referida norma, e dentre as características destacadas pela autora, podemos mencionar algumas, como a identificação de que para o surgimento desse tipo de responsabilidade, mister que o contribuinte não possa adimplir com a obrigação tributária, bem como a constatação de que o responsável previsto nos incisos do referido artigo tenha intervindo ou se omitido para tal ocorrência.⁹²

No que se refere à natureza da referida responsabilidade, se a mesma se constitui em solidariedade, ou subsidiariedade, Ferragut entende que se trata de subsidiariedade, e conclui desta forma em face da lei não permitir que o terceiro seja responsabilizado antes do credor se certificar que o contribuinte efetivamente não possui condições de adimplir com a obrigação tributária.⁹³

Outro ponto de destaque das conclusões da referida autora, em especial para o presente trabalho, pois irá corroborar com as conclusões que advirão ao objeto da presente pesquisa, refere-se à única figura prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional às sociedades. Neste caso, quanto à hipótese prevista no inciso VII do referido artigo.

Para Maria Rita Ferragut, a hipótese prevista no inciso VII se restringe às sociedades nas quais o elemento humano consiste na principal característica, na qual a participação ativa e direta dos mesmos é condição para a identificação deste tipo societário,⁹⁴ e nesse contexto se enquadrariam, atualmente, apenas as sociedades em nome coletivo, comandita simples e as cooperativas⁹⁵, razão pela qual as sociedades limitadas e as sociedades anônimas (tipos mais usuais, e

⁹² “De acordo com o enunciado, o nascimento de uma nova relação jurídica, estabelecida entre o responsável tributário e o Fisco, condiciona-se à (i) constatação da intervenção ou da omissão do agente a um dever legal que deveria ter sido observado; e (ii) impossibilidade de ser exigido do contribuinte o tributo, a penalidade pecuniária ou ambos.” (FERRAGUT, Maria Rita.

Responsabilidade tributária e o código civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2013, p. 128).

⁹³ “Não temos dúvida em afirmar que o artigo 134 do CTN contempla apenas a subsidiariedade. Também esse é o entendimento de José Eduardo Soares de Melo. A responsabilidade é subsidiária na medida em que a lei não permite que o terceiro responsabilize-se pela dívida sem que o credor certifique-se de que o cumprimento da obrigação, pelo contribuinte, é impossível.” (Ibid., p. 129).

⁹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002.** São Paulo: Noeses, 2013, p. 132.

⁹⁵ Ibid., p. 134.

capazes de se enquadrarem em grupos econômicos) não seriam passíveis de subsunção a esta norma.⁹⁶

Quanto à transferência das multas, Ferragut concorda com parte da doutrina de que a multa a ser transferida ao responsável se restringe às multas moratórias, excluindo-se, portanto, as multas de ofício e outras advindas da falta do cumprimento de obrigações acessórias.⁹⁷

No que se refere à responsabilidade de terceiros prevista nos incisos do artigo 135 do Código Tributário Nacional, Ferragut esclarece que o termo “pessoalmente responsável” significa que a responsabilidade desses terceiros é pessoal mesmo.⁹⁸

Destaca-se a observação da autora, que apesar de reconhecer que se trata de responsabilidade pessoal, não coaduna com a interpretação de que a defesa desse entendimento possibilitaria e incentivaria a criação de falsos responsáveis para afastar a responsabilidade das pessoas jurídicas e imputando a pessoas sem condições de pagar. Ao revés, Ferragut destaca que demonstrado que ocorreu algum tipo de simulação para prejudicar intencionalmente a arrecadação tributária, o fisco terá o dever e o poder de incluir as pessoas jurídicas no polo passivo.⁹⁹

Quanto aos requisitos para a aplicação da regra prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, à autora não basta a prática do ato considerado antijurídico capaz de desencadear a responsabilidade do terceiro, se faz necessário

⁹⁶ Ao concluir a análise do inciso VII, do artigo 134 do Código Tributário Nacional, Ferragut conclui quanto ao cabimento e, por conseguinte, estabelece os limites à referida incidência, da forma que segue: “Considerando o exposto, podemos concluir que a responsabilidade do sócio, fundada no artigo 134, inciso VII, do CTN, é cabível quando: 1) A sociedade liquidada for de pessoas, afastando-se assim os sócios das sociedades anônimas e das limitadas, dentre outras; 2) Comprovadamente o sócio tiver tido poderes de gerência e, durante seu exercício, tiver intervindo ou se omitido, com culpa, para o inadimplemento da obrigação tributária; e 3) Houver a constatação do descumprimento da obrigação principal e a impossibilidade de se exigir do contribuinte a satisfação do crédito (responsabilidade subsidiária).” (Ibid., p. 135).

⁹⁷ “O parágrafo único do artigo 134 estabelece que a responsabilidade só se aplica com relação às multas de caráter moratório – sanções tributárias administrativas – excluindo-se, portanto, as multas de ofício e as decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais.” (Ibid., p. 136).

⁹⁸ “Não temos dúvidas em afirmar que ela é *pessoal*. O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação. O sujeito que realizou o evento nem sequer chega a participar da relação jurídica tributária. Assim a responsabilidade é pessoal e não é subsidiária ou solidária.” (Ibid., p. 137, grifo da autora.).

⁹⁹ Ora, em que pese a razoabilidade dessa preocupação, o fato é que, se provada a simulação da responsabilidade pessoal do responsável, o Fisco terá o dever-poder de incluir ou de solicitar a inclusão da sociedade no polo passivo da relação. Considerar a responsabilidade como sendo pessoal não implica, de forma alguma, defender uma interpretação que esteja em desacordo com o interesse público, com a igualdade, com a legalidade e que, finalmente, incentive o ilícito. (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 138).

que a conduta seja dolosa,¹⁰⁰ portanto que a pessoa tenha tido a intenção de agir de tal forma, e o reconhecimento de que a pessoa tinha a opção entre praticar ou não o ato indevido, pois caso não tenha essa faculdade, lhe faltará o *animus* capaz de gerar a responsabilidade,¹⁰¹ e concluindo com a observação de que o mero inadimplemento não enseja o desencadeamento deste tipo de responsabilidade,¹⁰² pois a falta de pagamento ocorre em momento subsequente ao ato indevido que tenha ocasionado a responsabilidade.¹⁰³

O reconhecimento de que essa espécie de responsabilidade surge não apenas quando o contribuinte deixa de adimplir com o pagamento do tributo, mas também quando o seu responsável, por um ato ou por uma omissão permite tal resultado, podemos extrair do trabalho de Márcio Alexandre Ioti Henrique.¹⁰⁴

Para Henrique, a responsabilidade que surge não possui natureza tributária, mas sim natureza administrativa, advinda da previsão de que em não agindo com o zelo exigido em face da responsabilidade que o terceiro possui, este acaba respondendo com o seu próprio patrimônio para o adimplemento da referida obrigação tributária inadimplida.¹⁰⁵

¹⁰⁰ Ibid., p. 139.

¹⁰¹ Ibid., p. 140.

¹⁰² “Para nós, a falta de pagamento de tributo não é condição necessária para a responsabilidade do administrador, pois o fato ilícito não-tributário que a origina é *necessariamente anterior ao vencimento da obrigação*, pois a resulta. Insistimos: o ilícito opera-se em momento antecedente a efetivação do evento tributário.” (Ibid., p. 142, grifo da autora.).

¹⁰³ Ferragut esclarece que o ato antijurídico capaz de gerar a responsabilidade de terceiros prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional não se confunde com o fato jurídico tributário. Este último é lícito e desencadeia a obrigação tributária. O fato capaz de gerar a responsabilidade do terceiro está vinculado à desobediência, por parte deste, dos objetivos sociais e legais. Neste sentido segue excerto da autora quanto ao tema: “[...] Na realidade, a infração não diz respeito ao fato jurídico tributário, que é sempre lícito, *mas à decisão de sua prática*, contrária aos objetivos sociais contemplados no contrato social ou no estatuto, à competência pessoal para a tomada de decisões, e, ainda, aos limites fixados em lei. Some-se, a isso, a necessidade de dolo.” (Ibid., p. 141, grifo da autora.).

¹⁰⁴ Márcio Alexandre Ioti Henrique elenca dois requisitos necessários e concomitantes para que possa surgir a referida responsabilidade. Nas suas palavras: “Melhor explicando, para que haja a responsabilização das pessoas constantes no dispositivo legal sob comento, duas condições devem ser preenchidas: - deve existir uma impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte; e, - os atos e omissões das pessoas tidas como responsáveis devem ter dado causa ao inadimplemento da prestação.” (HENRIQUE, Márcio Alexandre Ioti. **A sujeição passiva e a responsabilidade dos sucessores no Código Tributário Nacional**. 2009. 265 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8767/1/Marcio%20Alexandre%20Ioti%20Henrique.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 124).

¹⁰⁵ “[...] devem atuar de forma diligente e fazer com que os verdadeiros contribuintes da relação jurídica efetuem o recolhimento dos tributos devidos com seus próprio patrimônios, caso contrário, passarão a ser responsáveis pelo recolhimento dos valores relativos aos tributos devidos e terão que dispor de seu patrimônio pessoal para saldar o débito. Por óbvio que a responsabilidade que

E face à identificação da natureza desse tipo de responsabilidade estar vinculada a uma natureza diversa da tributária, inclusive entendendo que por tal razão não preenche os requisitos previstos no artigo 128 do Código Tributário Nacional, ou seja, não possui vinculação ao fato gerador,¹⁰⁶ Henrique completa o seu raciocínio quanto ao tema, concluindo que o ilícito que gera a referida responsabilidade surge pelo fato de não atenção aos deveres legais de representação do contribuinte,¹⁰⁷ razão pela qual, inclusive, o caráter sancionatório se estende somente às penalidades moratórias, e não a outras sanções.¹⁰⁸

Andrea Medrado Darzé, na sua dissertação de responsabilidade tributária – solidariedade e subsidiariedade, também analisa essa espécie de responsabilidade, comungando do entendimento quanto à necessidade de ocorrer a concomitância da omissão ou comissão do responsável, combinado com o não pagamento do tributo pelo contribuinte, para que incida a presente responsabilidade,¹⁰⁹ e concluindo quanto à natureza de subsidiariedade desta responsabilidade.

Para Darzé, analisando-se sistematicamente o próprio Código Tributário Nacional, o próprio instituto jurídico da solidariedade, e a forma como está prevista a

nasce para o terceiro decorrente da representação legal ou negocial do contribuinte não tem caráter tributário. Trata-se, como visto, de uma norma de natureza administrativa, que impõe um dever a um terceiro elencado pela legislação.” (HENRIQUE, Márcio Alexandre loti. **A sujeição passiva e a responsabilidade dos sucessores no Código Tributário Nacional**. 2009. 265 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8767/1/Marcio%20Alexandre%20loti%20Henrique.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 124).

¹⁰⁶ “O terceiro responsabilizado pela regra ora estudada não possui qualquer vinculação à hipótese de incidência que instaura a obrigação tributária. Muito pelo contrário: jamais concorreu de qualquer forma para a realização da hipótese de incidência.” (Ibid., p. 125).

¹⁰⁷ “Percebe-se, assim, que o fato ilícito, que determina o nascimento da regra de responsabilidade aos terceiros elencados no artigo 134 do Código Tributário Nacional, não é o simples inadimplemento do tributo. Na verdade, o ilícito é a não atenção aos deveres legais decorrentes da representação dos contribuintes.” (Ibid., p. 126).

¹⁰⁸ Nesse ponto o autor conclui que a responsabilidade não advém da falta de pagamento do tributo, mas sim da responsabilidade que o responsável possui de zelo pelo adimplemento do contribuinte, pois caso a responsabilidade adviesse do mero inadimplemento, outras sanções, que não apenas a moratória, poderiam ser cobradas do responsável. (Ibid., p. 127).

¹⁰⁹ “A relação de causa e efeito entre a comissão ou omissão do responsável e o não pagamento do tributo deve estar presente para que se legitima a imputação de dever tributário aos sujeitos arrolados no art. 134.” (DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf>. Acesso em: 23 out. 2018, p. 248).

responsabilidade no artigo 134 do Código Tributário Nacional, afere que a natureza da mesma consiste em uma forma de subsidiariedade e não de solidariedade.¹¹⁰

Também Bráulio Bata Simões, analisando o referido artigo 134 do Código Tributário Nacional e após estudar cada um dos seus incisos, conclui que se trata de uma espécie de responsabilidade na qual a pessoa que figurar nesta situação de responsável, somente poderá assim ser enquadrada desde que cumulados os requisitos de ter agido com culpa na sua falta de zelo, e ante à impossibilidade de ser adimplido o débito pelo contribuinte,¹¹¹ haja vista que não se trata de responsabilidade objetiva, pois se assim o fosse, ninguém assumiria as funções previstas no artigo 134 do Código Tributário Nacional.¹¹²

Da mesma sorte, após a análise e citação de outros autores sobre o tema, Simões conclui que a responsabilidade prevista no 134 do Código Tributário Nacional constitui-se em responsabilidade de natureza subsidiária.¹¹³

¹¹⁰ “Nesse contexto, parece-nos muito mais convincente afirmar ter o legislador incorrido em atecnia, ao empregar, de forma imprópria, o termo *solidariamente* no art. 134, do que defender que foram remodelados os predicados desse instituto, distanciando-se daqueles presentes na teoria geral do direito, especialmente quando a única prescrição do Código Tributário nacional sobre as características da solidariedade estabelece textualmente que ela não comporta benefício de ordem. [...] Logo, diante da inexistência de qualquer passagem normativa que possa servir de fundamento para a conclusão de que o instituto da solidariedade, em matéria tributária, comporta benefício de ordem, preferimos dizer que a responsabilidade prevista no art. 134 é subsidiária.” (Ibid., p. 253, grifo da autora.).

¹¹¹ “Conforme retratamos, entendemos que a responsabilidade de terceiros consiste numa sanção. Tal sanção aplicada desde que verificados dois requisitos: a impossibilidade econômica do contribuinte e a ocorrência de atos ou omissões do terceiro que ocasionem a responsabilidade.” (SIMÕES, Bráulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. 2017. 318 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20975/2/Bráulio%20Bata%20Simões.pdf>. Acesso em: 23 set. 2018, p. 213).

¹¹² “[...] Logo, tais pessoas não são responsáveis pura e simplesmente por ostentar as condições de pai, de tutor, síndico etc., como se objetivas fossem, fundada exclusivamente nas características pessoais ou profissionais do indivíduo, no que se estaria criando uma odiosa figura de responsabilidade objetiva tributária. Tal exegese é, ou deveria ser, óbvia. Interpretar em sentido contrário corresponderia a nulificar determinadas figuras no direito brasileiro, pois nenhuma pessoa em condições normais de sanidade aceitaria ou se proporia a realizar o cargo de inventariança, de síndico ou administrador de uma falência ou sócio das sociedades empresariais caso se cogitasse em responsabilização objetiva. Obviamente que tais pessoas, exercentes destes cargos e/ou encargos, deveriam estar resguardadas pelo sistema ao não serem responsabilizados caso não tenham influído com seus atos ou omissões para a ocorrência do fato gerador.” (SIMÕES, Bráulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. 2017. 318 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20975/2/Bráulio%20Bata%20Simões.pdf>. Acesso em: 23 set. 2018, p. 194).

¹¹³ “Em suma, desejamos sedimentar o seguinte entendimento a respeito da responsabilidade de terceiros do artigo 134 do CTN: a) trata-se de responsabilidade subsidiária e não solidária.” (Ibid., p. 215).

Rosana Oleinik, analisando o artigo 134 do Código Tributário Nacional na sua tese, da mesma forma identifica a necessidade do preenchimento dos 02 requisitos para a incidência desta espécie de responsabilidade, ou seja, a ocorrência da omissão ou comissão do terceiro, acrescido do inadimplemento do tributo,¹¹⁴ razão pela qual também conclui que não se trata de uma responsabilidade objetiva.¹¹⁵

Oleinik destaca que o primeiro requisito para a incidência desta responsabilidade, “o descumprimento de obrigação do terceiro frente ao contribuinte”, se dá em uma relação entre ambos, capaz de possibilitar ao sujeito ativo atingir o patrimônio do terceiro.¹¹⁶

Com isso a autora demonstra que a norma de responsabilidade trata-se de uma segunda norma sancionatória, diversa da norma tributária, pois ambas existirão concomitantemente e distintas, havendo, portanto, a norma que gerou a obrigação tributária principal e a segunda norma secundária, a qual ensejou na responsabilidade do terceiro,¹¹⁷ sendo este último pessoa diversa do contribuinte e, por conseguinte, fora da relação tributária, o que demonstra que a responsabilidade se trata de norma sancionadora e não tributária.

O mero inadimplemento do tributo não atrai a possibilidade de aplicação da responsabilidade prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional.

Houve a tentativa de se estabelecer a referida responsabilidade com a mera constatação do inadimplemento do tributo por parte do contribuinte, como se verifica na obra de Becho, o qual retroage à época do projeto do Código Tributário Nacional, e após transcrever trechos do relatório apresentado por Rubens Gomes de

¹¹⁴ “[...] passamos a enunciar a norma de responsabilidade de terceiros: (i) ‘dado o fato do contribuinte não ter a possibilidade econômica de pagar o tributo e dos terceiros arrolados nos artigos 134 terem agido contra a lei que rege seus atos, então deve ser a sanção de assumir o pagamento do tributo de forma subsidiária’”. (OLEINIK, Rosana. **A responsabilidade tributária e os grupos econômicos**. 2016. 142 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/18857>. Acesso em: 23 set. 2018, p. 104).

¹¹⁵ “Portanto, não se trata de responsabilidade objetiva, bastando a inadimplência para que incida a norma da responsabilidade tributária. Somente será o caso de responsabilizar solidariamente as pessoas do artigo 134 do CTN, se ficar comprovado em processo administrativo ou judicial que deram causa com seus atos ou omissões para a inadimplência do tributo.” (Ibid., p. 100).

¹¹⁶ “Em linhas gerais, parece que a sanção será por descumprimento da lei de regência que regula a relação jurídica existente entre o contribuinte e o terceiro.” (Ibid., p. 101).

¹¹⁷ “[...] Certamente são duas regras distintas: (i) a regra-matriz de incidência e (ii) a complementar ou secundária, que estabelece a responsabilidade.” (Ibid., p. 102).

Sousa,¹¹⁸ concluiu que foram acolhidos os apontamentos para a retirada da responsabilidade objetiva pelo mero inadimplemento.¹¹⁹

Com relação às penalidades passíveis de serem aplicadas aos responsáveis elencados no artigo 134, ainda analisando a redação originária e as discussões travadas quando da elaboração do anteprojeto do Código Tributário Nacional, Becho explica que o objetivo da comissão revisadora era afastar a responsabilidade penal, impossibilitando que a punibilidade criminal do devedor fosse transferida para o responsável,¹²⁰ isso em razão do artigo original prever outras figuras, uma extensão maior e a responsabilidade estava proposta como de natureza objetiva, o que não se manteve na redação final.

Após a demonstração da evolução do tema, quando da elaboração do projeto legislativo, o referido autor conclui que a redação final afastou a possibilidade de aplicação de penas punitivas, pelo fato de ter vingado a responsabilidade subjetiva nestes casos,¹²¹ razão pela qual não basta a identificação do mero inadimplemento.

Nesse sentido, conclui o autor pela necessidade do binômio (i) impossibilidade do contribuinte solver o débito e (ii) atuação culposa do responsável para tal resultado, para que resulte na hipótese desta responsabilidade do artigo 134 do Código Tributário Nacional, bem como coaduna com o entendimento dos demais autores os quais compreendem que a responsabilidade dessa hipótese possui natureza subsidiária, e não solidária, haja vista a própria exigência do primeiro requisito para que se desencadeie essa responsabilidade, ou seja: a impossibilidade

¹¹⁸ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 64.

¹¹⁹ “Assim, como se verá no próximo item, no *projeto de Código Tributário Nacional* proposto pela *Comissão Especial*, no *caput* do atual art. 134. do CTN foi retirada a extensão geral para sua aplicação aos casos ‘de falta de cumprimento’ da obrigação tributária. Em outras palavras, o texto foi alterado para *não incluir a responsabilidade do terceiro pelo não pagamento do tributo*.” (Ibid., p. 64, grifo do autor.).

¹²⁰ “Quanto ao atual parágrafo único do art. 134, a redação do *Anteprojeto* era mais direta do que aquela aprovada pelo Congresso Nacional: a responsabilidade tributária não abrange as penalidades. Conforme pode ser conferido no *relatório*, o objetivo de Gomes de Sousa e da Comissão revisadora era afastar a ‘responsabilidade penal’, vedando-se a transferência da punibilidade criminal do devedor para o responsável. No modelo proposto, os responsáveis perderiam seu patrimônio, mas não sua liberdade. A exclusão, diante do padrão elaborado, é ‘óbvia’, como Sousa e a Comissão entendiam que a responsabilidade do terceiro era objetiva, seria possível interpretar-se – sem a ressalva – pela extensão aos crimes, em evidente afronta ao princípio da *subjetividade* penal.” (Ibid., p. 65, grifo do autor.).

¹²¹ “Quanto ao parágrafo único do art. 134, onde a proposta era para exclusão das penalidades, o legislador estabeleceu que a responsabilidade do terceiro valerá apenas para as penas ‘de caráter moratório’. Significa dizer que as penalidades que não sejam moratórias, mas punitivas, não serão aplicadas aos terceiros cuja responsabilidade *subjetiva*, repita-se, for reconhecida.” (Ibid., p. 68, grifo do autor.).

de pagamento pelo contribuinte, conforme se afere das palavras do próprio autor, abaixo transcritas:

Em relação ao art. 134 do CTN, entendemos que existem dois pressupostos para sua aplicação: a impossibilidade econômica de o contribuinte solver o débito e a atuação culposa do responsável para que isso ocorresse. Além disso, após refletir sobre o assunto, parece-nos razoável sustentar o caráter *subsidiário* da responsabilidade de terceiros. Talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário. Mas a subsidiariedade (e não a solidariedade) é identificada racionalmente, pois o primeiro pressuposto para o redirecionamento da cobrança do contribuinte para o responsável é a impossibilidade de a dívida ser cobrada do primeiro.¹²²

Quanto à responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, Becho analisa o texto do anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa e identifica que no mesmo constava a busca em responsabilizar, em tais hipóteses, tanto a pessoa jurídica (sociedade), quanto o administrador, para que ambos permanecessem responsáveis pelo adimplemento do tributo.¹²³

Entretantes, o autor conclui que na forma como ficou a redação final do Código Tributário Nacional, nas hipóteses previstas nos incisos do artigo 135, a responsabilidade pelo adimplemento ficou a cargo exclusivo do responsável tributário, sendo o contribuinte, portanto, excluído da obrigação pelo adimplemento do tributo.¹²⁴

Em obra recente, analisando os pressupostos e os limites mínimos e exigíveis para fins de responsabilidade tributária de grupos econômicos, em similitude com o objeto do presente trabalho, José Gomes de Lima Neto, analisando o artigo 134 do

¹²² BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 50, (grifo do autor.).

¹²³ “Assim, em relação o atual art. 135, Rubens Gomes de Sousa pretendeu abarcar duas hipóteses. A primeira, no sentido habitual de que a pessoa jurídica responde por atos *regulares* de seus administradores. Esse aspecto é tão comum ao direito obrigacional que os legisladores não o mantiveram no CTN. A segunda previsão de Sousa foi estabelecida no sentido de que também a pessoa jurídica responderia por atos irregulares (contrários ao direito ou à extensão dos mandatos conferidos) praticados pelos administradores de empresas. [...]” (Ibid., p. 93, grifo do autor.).

¹²⁴ “Conforme exposto, entendemos que a melhor compreensão para o art. 135 é considerá-lo correlato ao art. 158 da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). Significa dizer que, quando os responsáveis tributários realizaram atos *lícitos contra* o interesse do contribuinte e que signifiquem descumprimento da legislação que liga um e outro (contribuinte e responsável), esses responderão pessoalmente pelos créditos tributários decorrentes de seus atos. Nos termos como positivado pelo legislador, como o responsável terá agido *contra os interesses do contribuinte*, este será excluído da ação de cobrança (responsabilidade *pessoal* do terceiro).” (BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 102, grifo do autor.).

Código Tributário Nacional, da mesma forma identifica que a hipótese de responsabilidade prevista neste dispositivo legal. Exige a presença dos requisitos de impossibilidade de adimplemento pelo contribuinte e ato omissivo ou comissivo da pessoa responsável,¹²⁵ e conclui que nas hipóteses tratadas neste artigo somente a prevista no inciso VII poderia ser cogitada de alguma forma, para fins de responsabilização de sociedade pertencente a grupo econômico, por ser a única previsão para sócios e sociedades.¹²⁶

Entrementes, Lima Neto conclui pela impossibilidade do emprego da referida regra à hipótese de grupos econômicos, haja vista não se tratar de situação passível de ser alargada sem previsão legal. Ademais, pontua com acerto, que a hipótese prevista no inciso VII trata da situação de liquidação de sociedade de pessoas havendo, portanto, dois entraves: (i) estará sociedade em dissolução; (ii) aplica-se exclusivamente às sociedades de pessoas e não às sociedades de capitais, única hipótese capaz de abrigar um grupo econômico de fato ou de direito.¹²⁷

Portanto, na linha do entendimento firmado pela doutrina mencionada, entendemos que a responsabilidade de terceiros consiste em uma espécie a qual tem como pressuposto a inadimplência e o ato omissivo, ou mesmo comissivo da pessoa designada no Código Tributário Nacional como responsável pela observância do cumprimento por parte do contribuinte, sendo que para as hipóteses previstas no artigo 134 do referido diploma legal, não basta o mero inadimplemento do contribuinte para haver a responsabilidade, deve existir culpa do responsável por falta de zelo na gestão do patrimônio alheio, sendo-lhe atribuída a responsabilidade

¹²⁵ LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos:** pressupostos e limites. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 148.

¹²⁶ *Ibid.*, p. 150.

¹²⁷ “Por fim, destaquemos que o inciso VII, do artigo 134 do CTN se refere às sociedades de pessoas em dissolução, não às sociedades de capitais, de modo a não existir qualquer menção às pessoas jurídicas pertencentes a um mesmo conglomerado econômico. Resta, pois, esclarecida a impossibilidade de se fundamentar a responsabilidade tributária de grupo econômico com escopo neste dispositivo da Norma Geral Tributária. Em momento algum, seja com base na literalidade da regra matriz da responsabilidade tributária do artigo em comento, seja na implicitude de seu espírito normativo, denota-se qualquer atribuição de dever de pagamento de dívida tributária, solidário ou subsidiário, entre empresas que se encontrem alocadas em um mesmo grupo econômico. Repare-se, ainda, que as condutas antijurídicas, sejam comissivas ou omissivas, atribuídas ao terceiro – que aliadas à impossibilidade econômica de adimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte transfere-lhe a responsabilidade da quitação desta – não estão discriminadas na legislação; muito menos se tratando o terceiro de empresa que faça parte do mesmo grupo econômico da contribuinte insolvente, o que, em sintonia com o artigo 128 do CTN, não permite extensão senão por lei complementar de caráter nacional. Com isso, conclui-se pela inadequação do artigo 134 do CTN enquanto norma que fundamenta a responsabilidade do grupo econômico. (LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos:** pressupostos e limites. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 150).

de forma subsidiária, quando da impossibilidade de ser cobrado do contribuinte, mas mantendo-se o contribuinte também como devedor da obrigação tributária.

Quanto às hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional, às mesmas também há a transferência da obrigação tributária a um terceiro, mas nestas situações ocorre por violação à lei ou a normas infralegais por conduta dolosa do terceiro, em situações nas quais o mesmo tivesse condições de agir de forma diversa, razão pela qual, nesse tipo de responsabilidade, o responsável responde pessoalmente pela obrigação tributária, afastando-se a responsabilidade do contribuinte originário (salvo se comprovado algum tipo de simulação com o escopo de afastar a obrigação do contribuinte e atribuir a terceiro sem condições de arcar com a mesma).

Nas hipóteses elencadas nos referidos artigos, não há nenhuma através da qual possa ser justificada a responsabilidade de sociedades, tampouco de grupo de sociedades. A única previsão na qual se aproxima de uma sociedade está contida no inciso VII do artigo 134 do Código Tributário Nacional, e mesmo assim trata de sociedade de pessoas, não se enquadrando nos tipos societários utilizados nos grupos econômicos.

Por tais razões, expostas as características dessa espécie de responsabilidade, verifica-se a impossibilidade de responsabilização de sociedades integrantes de grupos econômicos nesta espécie.

2.2.3 Responsabilidade tributária por infrações

A responsabilidade por infrações consiste na última das espécies de responsabilidade tributária previstas no código tributário nacional, elencada na seção IV (a qual possui a denominação de “Responsabilidade por Infrações”, inserida no Livro Segundo, título II, capítulo V do referido diploma legal), nos artigos 136 a 138.¹²⁸

¹²⁸ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

No presente trabalho iremos nos restringir ao disposto nos artigos 136 a 137, haja vista que a disposição contida no artigo 138 se refere à possibilidade de denúncia espontânea das infrações como forma de exclusão da responsabilidade.

Por se tratar de responsabilidade por infração, e o artigo 136 dispor que a mesma ocorre independentemente da intenção do agente ou do responsável, surge a discussão quanto à responsabilidade ser objetiva ou não nesta situação.

Para Emanuel Carlos Dantas de Assis quando tratou do assunto, dispôs que: “Assim, no geral não há de se perquirir de culpa ou dolo, porque a responsabilidade é objetiva.”¹²⁹

Ainda nesse mesmo sentido Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas, o qual apesar de ressaltar que uma responsabilidade objetiva não seria a mais adequada para um tema de natureza sancionatória, reconhece que neste caso a vontade do agente restou afastada para fins de responsabilização pelos seus atos.¹³⁰

Para Márcio Alexandre Ioti Henrique, tratando do artigo 136 do código tributário nacional, da mesma sorte entende que neste caso se trata de responsabilidade objetiva, independentemente inclusive de dolo ou culpa do agente.¹³¹

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 12 nov. 2018).

¹²⁹ ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Responsabilidade tributária dos sócios e administradores de empresas**. 2006. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4632/1/arquivo6019_1.pdf. Acesso em: 7 out. 2018, p. 63.

¹³⁰ “A diferença entre a responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infrações, portanto, residiria na desnecessidade de verificação do caráter volitivo, atribuindo-se uma ‘responsabilidade objetiva’ aos agentes enumerados entre os artigos.136 e 137, o que não parece se coadunar com uma visão sistêmica do direito, quanto mais quando se trata de direito sancionatório.” (DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7066/1/Marcelo%20da%20Rocha%20Ribeiro%20Dantas.pdf>. Acesso em: 26 out. 2018, p. 143).

¹³¹ “Da análise de referido dispositivo legal percebe-se que o legislador complementar privilegiou, nas hipóteses de infrações tributárias, a responsabilidade objetiva, quando enuncia que a

Em sentido diverso Maria Rita Ferragut, a qual dispõe que a infração é objetiva¹³² por não depender do *animus* do agente, mas ressalva a necessidade de ao menos o comportamento ser culposo, razão pela qual a responsabilidade seria subjetiva.¹³³

Também para Andréa Medrado Darzé, a responsabilidade não pode ser considerada objetiva, em razão da natureza sancionatória do referido artigo. A mesma também reconhece que a intenção do agente não deve ser considerada, mas entende que deve ocorrer ao menos um ato culposo para haver uma infração, razão pela qual em sendo imprescindível a culpa do agente, para a mesma a responsabilidade não pode ser objetiva.¹³⁴

Com a ressalva da exceção prevista no início do artigo 136, a qual dispõe que a lei pode tratar de forma diversa, responsabilizando, portanto, em razão da intenção do agente, natureza ou extensão dos efeitos do ato, a regra geral deste dispositivo legal consiste em ser desconsiderada a intenção do agente para fins de responsabilização do mesmo.

responsabilidade pelos ilícitos fiscais independe da comprovação da intenção do agente. Isso significa que o mero descumprimento de um dever instrumental ou de uma obrigação tributária dá ensejo à responsabilização do agente, independentemente da análise de ocorrência do dolo ou da culpa, que passam a ser prescindíveis no presente caso.” (HENRIQUE, Márcio Alexandre loti. **A sujeição passiva e a responsabilidade dos sucessores no Código Tributário Nacional**. 2009. 265 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8767/1/Marcio%20Alexandre%20loti%20Henrique.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 150).

¹³² “Por isso, a infração é objetiva, configurando-se pelo mero descumprimento dos deveres tributários de fazer e não-fazer e da obrigação de dar, todos previstos na legislação.” (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 166).

¹³³ “Ocorre que, nem por isso, a responsabilidade fiscal é objetiva, pois somente o *animus é prescindível*, não um comportamento que revele ao menos imperícia, negligência ou imprudência. Infração objetiva, responsabilidade subjetiva. Como vimos no capítulo anterior, é inerente à responsabilidade tributária a noção de culpa ou dolo, pois ainda que o indivíduo não atue com consciência e vontade de um específico resultado, a infração decorre pelo menos da culpa, incluindo-se nessa regra as espécies *in vigilando* e *in elegendo*.” (Ibid., p. 167).

¹³⁴ “[...] a inteligência do art. 136 do CTN é no sentido de que o elemento subjetivo é essencial para a conformação do ilícito tributário. Se não houver, ao menos, a prática de ato culposo, não há que se falar em responsabilidade por infrações. O que se dispensa, tão-somente, é a intenção do infrator diretamente dirigida ao resultado. Esse mesmo enunciado normativo prevê, todavia, a possibilidade de esta regra vir a ser excepcionada. Isso significa que, nas situações em que a lei expressamente dispuser em sentido contrário, o dolo poderá ser requisito indispensável para a tipificação da responsabilidade por infrações. O que não se admite, em qualquer caso, é a imputação de responsabilidade objetiva nessa matéria.” (DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf>. Acesso em: 23 out. 2018, p. 172).

Como mencionado, alguns doutrinadores interpretam tal previsão como gerando uma responsabilidade objetiva, enquanto outros interpretam a mesma como sendo subjetiva, pelo fato de exigir ao menos um ato culposo do agente.

Nessas hipóteses estamos tratando de responsabilidade pelo cometimento de infrações, e como tal concorda-se com o entendimento de Ferragut e de Darzé no sentido da infração ser sim objetiva, mas a responsabilidade ser subjetiva quanto, ao menos, à existência da culpa pelo agente ou do responsável, culpa essa que pela própria natureza do instituto desconsidera a intenção. Não há dolo, mas imperícia, negligência ou imprudência de quem deveria ter agido de forma mais cautelosa ou diversa.

Isso não significa que haverá qualquer tipo de impunidade, ao revés, se há infração há uma pessoa a ser responsabilizada, mas deve ser ao menos comprovada essa culpa para que haja efetivamente uma infração e, portanto, um responsável.

Quanto às hipóteses do artigo 137 do código tributário nacional, podemos destacar algumas características, tais como: a responsabilidade ser pessoal do agente e a necessidade da conduta ter natureza dolosa.

Há diferenciação apenas quanto à natureza do dolo pelos respectivos incisos e alíneas contemplados no mesmo.

No inciso I teremos a responsabilização quando estivermos diante de uma infração na qual haja a presença do dolo genérico.¹³⁵ Se faz essa diferenciação, pois nos incisos subsequentes teremos a figura do dolo específico.

Dessa forma, qualquer tipo penal que preveja algum tipo de infração, mas sem que no tipo tenha a previsão do agente atingir um fim específico¹³⁶ de violar a legislação tributária, ensejará uma situação de dolo genérico. O contrário se aplica para os casos previstos nos incisos II e III, nos quais está contido no tipo a vontade

¹³⁵ “Para a tipificação das condutas previstas no inciso I do artigo 137 do CTN, exige-se apenas a presença do dolo genérico, tendo em vista que a lei não disciplinou a necessidade do específico.” (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 170).

¹³⁶ “Diferentemente do inciso I, o inciso II do artigo 137 exige o dolo específico do agente infrator. Isto quer dizer que o agente além de praticar o crime, o pratica para alcançar determinado fim específico.” (HENRIQUE, Márcio Alexandre loti. **A sujeição passiva e a responsabilidade dos sucessores no Código Tributário Nacional**. 2009. 265 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8767/1/Marcio%20Alexandre%20loti%20Henrique.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 152).

do agente de executar o ato com a vontade de produzir o resultado ou de assumir o risco de produzi-lo.¹³⁷

Como exemplo para elucidar o dolo específico, podemos mencionar o caso no qual a pessoa declare informações errôneas ou mesmo oculte-as em obrigação acessória, com a intenção de reduzir o valor do tributo devido. Neste caso teremos o descumprimento do correto preenchimento da obrigação acessória, acrescido da redução intencional do valor do tributo a ser recolhido.

Para as regras dispostas nos incisos II e III, apesar de ambas preverem a existência do dolo específico, coadunamos com a interpretação de Maria Rita Ferragut, quanto à diferenciação entre as mesmas, frente à necessidade de se tratar também, para os casos do inciso III, de crime próprio, o que consiste no agente possuir alguma qualidade específica, como por exemplo, ser um inventariante o qual atue intencionalmente contra os interesses do espólio.¹³⁸ Nestes casos, portanto, além do fisco ser prejudicado com a infração ocorrida, terceiros (os quais de certa forma estariam sendo representados pelo agente infrator) em tais situações também serão vítimas.¹³⁹

Referida interpretação também pode ser extraída do relatório apresentado por Rubens Gomes de Sousa para o projeto do código tributário nacional, o qual quando tratou dos dispositivos de responsabilidade por infração,¹⁴⁰ mencionou que a referida redação buscava evitar a responsabilização da vítima, imputando-se a responsabilidade ao agente que tenha agido dolosamente em proveito próprio.¹⁴¹

¹³⁷ “Do específico, conforme definido no Capítulo V, é a prática de ilícito por agente que possuía a vontade de executar o ato, e de produzir um determinado resultado (ou ao menos assumia o risco de produzi-lo). Por isso, deve necessariamente existir uma finalidade especial do agente.” (FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., p. 170).

¹³⁸ “A única interpretação que nos parece viável é a de que *o tipo penal descrito nesse inciso é exatamente o mesmo do inciso anterior* (dolo específico), com a diferença que, no inciso III, é *também obrigatório tratar-se de crime próprio*, ou seja, aquele em que o agente deverá ter qualidades específicas para que a conduta possa ser exercida.” (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 174, grifo da autora.).

¹³⁹ Ibid., p. 174.

¹⁴⁰ Originalmente estavam dispostos nos artigos 172 a 174 no projeto do Código Tributário Nacional, com redação semelhante à atualmente disposta nos artigos 136 a 138 do Código Tributário Nacional.

¹⁴¹ “Em lugar dessa alínea III, o art. 173 reproduz disposição extraída do § 2º do art. 291 do Anteprojeto, visando uma delimitação necessária do princípio da objetividade das infrações. Este, como já foi dito, inclui na presunção do elemento intencional o próprio conhecimento da infração pelo seu responsável. Por isso mesmo, cumpria abrir exceção para os casos em que a infração fiscal seja simples decorrência indireta de fraude exercida pelo agente contra o responsável, o que se configura nos casos em que o mandatário, preposto ou empregado, exercendo atividade dolosa em proveito próprio, venha a dar causa a infração fiscal pela qual, de

É interessante a observação de Rubens Gomes de Sousa quanto ao ato ser realizado com a finalidade de proveito próprio do autor, pois na atual redação, tampouco na redação do projeto, havia esta menção à existência de proveito próprio ao agente que tenha realizado a infração fiscal.

Para o presente trabalho, cabe o questionamento em relação ao objeto da responsabilidade prevista nestes dispositivos legais. Se refere a tributo ou a sanções tributárias ou mesmo penais?

Há quem entenda que tais artigos atribuiriam a responsabilidade para fins exclusivamente de responsabilidade criminal, como para Rosana Oleinik.¹⁴²

Para Maria Rita Ferragut¹⁴³ e para Andréa Machado Darzé, a responsabilidade se aplicaria inclusive para o crédito tributário, sendo que para Darzé a constituição do mesmo deveria ocorrer exclusivamente contra o agente infrator, ou caso já constituído contra o contribuinte, haveria a necessidade de revogação em face deste, para se restringir exclusivamente contra a pessoa responsável pela infração.¹⁴⁴

outro modo, responderia a vítima do dolo e não o seu autor intelectual. Com o dispositivo do texto, evitam-se aplicações excessivas do princípio da objetividade, que já têm ocorrido na jurisprudência (Arquivo Judiciário 71/10, revista Forense 115/143).” (BRASIL. **Trabalhos da comissão especial o Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 245).

¹⁴² “No artigo 137, o legislador nos deu outra possibilidade semântica: a responsabilidade criminal, que é pessoal do agente, que pode ser tanto o contribuinte, o responsável ou qualquer outra pessoa que praticou ato considerado crime, com a vontade de produzir determinado resultado contrário a lei. Por não ser matéria tributária, mas penal, deixaremos de abordar o tema no presente trabalho, pois, como vimos, a responsabilidade tributária das sociedades que configuram grupo econômico tem como antecedente o interesse comum na realização da hipótese de incidência, fato lícito.” (OLEINIK, Rosana. **A responsabilidade tributária e os grupos econômicos**. 2016. 142 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/18857>. Acesso em: 23 set. 2018, p. 104).

¹⁴³ “Ademais, entendemos que os artigos que compõem a responsabilidade por infrações aplicam-se tanto ao crédito tributário quanto às multas decorrentes do descumprimento das obrigações e deveres fiscais, conclusão que nos leva a afastar o entendimento de que o artigo 135 do CTN trata de tributos, enquanto os artigos 136 e 137, das sanções tributárias.” (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 165).

¹⁴⁴ “Diante da configuração de qualquer dos fatos ilícitos acima discriminados, opera-se a modificação da sujeição passiva, existindo permissão para o Fisco constituir o crédito tributário exclusiva e integralmente contra o infrator. Da mesma forma que nas situações expostas nos itens anteriores, a aplicação da norma de responsabilidade por infrações implicará: *i*. a necessidade de revogação do crédito tributário, caso já constituído em face do contribuinte; ou *ii*. Impedirá o seu lançamento contra esta pessoa, por força da ineficácia técnica sintática que produz relativamente ao enunciado da sujeição passiva da regra-matriz em sentido amplo.” (DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf>. Acesso em: 23 out. 2018, p. 173).

Com a devida vênia, mas entendo que tais dispositivos se restringem às penas aplicáveis às pessoas que tenham infringido normas tributárias. De fato, se extrai de trecho do relatório de Rubens Gomes de Sousa, do projeto do código tributário nacional, que tais infrações tratam-se de ilícito vinculado a uma obrigação tributária principal ou acessória,¹⁴⁵ o que demonstra a separação entre a obrigação tributária e a sanção aplicável ao agente que tenha cometido um delito vinculado ao fato tributável.

A exemplo de sanções desta natureza, podemos citar a lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990,¹⁴⁶ a qual prevê penas tanto pecuniárias, de multa, quanto de detenção e reclusão da pessoa. Entendo que as regras previstas nos referidos artigos 136 a 137 do Código Tributário Nacional visam contemplar este tipo de sanção penal e não quanto ao tributo devido.

Em relação ao tributo devido, constituído de forma vinculada ao ato indevido, o mesmo terá no polo passivo da relação tributária o contribuinte, podendo este buscar a responsabilização regressiva contra o agente que tenha ocasionado tal fato tributável de forma indevida, bem como podendo o Fisco, em alguns casos, como nos dispostos nos artigos 134, por exemplo, chamar o responsável à adimplir a referida obrigação tributária, mas não entendo que tal norma possa afastar a responsabilidade do contribuinte e deixar a cargo exclusivo do agente infrator.

Com isso verifica-se que para o presente estudo não haveria como haver a responsabilidade de grupos econômicos por força deste tipo de responsabilidade tributária, haja vista que tanto pelo disposto no artigo 136, quanto pelo artigo 137, a responsabilidade por infração atinge pessoas físicas,¹⁴⁷ o que inviabilizaria a atribuição da mesma para uma sociedade, portanto para pessoas jurídicas.

¹⁴⁵ “[...] Falta, entretanto, uma análise sistemática da natureza das próprias infrações tributárias, cuja característica conceitual parece residir na circunstância de não configurarem um ilícito jurídico por si mesmas, senão apenas em conexão com uma obrigação de outra natureza, a obrigação tributária principal ou acessória.” (SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 105 *apud* BRASIL. **Trabalhos da comissão especial o Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 243).

¹⁴⁶ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm. Acesso em: 22 out. 2018.

¹⁴⁷ “Por se tratar somente de penalidade, não há dúvida de que a responsabilidade deve ser atribuída exclusivamente ao infrator. [...] De qualquer sorte, o artigo 137 é literal ao dispor que, em relação a crimes e infrações, ‘a responsabilidade é pessoal ao agente’, afastando assim a responsabilidade do contribuinte. Igualmente em decorrência do caráter sancionatório, o Código restringe os possíveis infratores. Atribuindo-a expressamente às pessoas já referidas nos artigos

Além disso, por se tratar de infrações, a natureza dos atos envolvidos responsabiliza outra pessoa pelo adimplemento da penalização aplicada, e no presente trabalho estamos estudando a responsabilização pelo adimplemento de tributos, os quais não são constituídos como sanção de ato ilícito,¹⁴⁸ ao revés, razão pela qual tais previsões não poderiam ser adotadas para fins de responsabilização de grupos econômicos.

2.3 Substituição tributária

Outra figura jurídica passível de atribuição da sujeição passiva a terceiros, refere-se ao instituto jurídico da substituição tributária, a qual apesar de não constar expressamente dentre as espécies de responsabilidade tributária elencadas no código tributário nacional, é considerada como detentora desta natureza.^{149, 150}

134 e 135, quando agirem com dolo, e àquelas que cometem crime ou infração dolosa. Tais considerações deixam claro o aspecto subjetivo da responsabilidade por infração e, por conseguinte, a sua imputabilidade apenas a pessoas físicas.” (MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 54).

¹⁴⁸ Redação do artigo 3º Código Tributário Nacional: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 12 nov. 2018. Grifo nosso).

¹⁴⁹ Neste sentido Maria Rita Ferragut, para a qual: “A sujeição passiva por substituição encontra-se prevista no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição e em leis complementares e ordinárias, sem que o CTN tenha tratado especificamente dessa espécie de responsabilidade, em que pese seu fundamento de validade infraconstitucional ser o artigo 128 do referido Código.” (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 69); Também neste mesmo sentido Andréa Medrado Darzé, reconhecendo tratar-se de uma forma de responsabilidade tributária autônoma, mas mantendo a natureza jurídica de responsabilidade tributária, conforme excerto que segue transcrito da sua dissertação: “Muito embora não tenha o legislador do CTN às demais espécies de responsabilidade, não havendo, sequer, o uso desta locução no Código, concluímos que se trata sim de modalidade autônoma de responsável, submetendo-se, por conta disso, ao seu regime jurídico geral, bem assim a normas específicas. Afinal, preenchidas as características fundamentais da definição de responsável, não há como lhes outorgar natureza jurídica distinta. E esta ilação se fundamenta exclusivamente em disposições do direito positivo.” (DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf>. Acesso em: 23 out. 2018, p. 177).

¹⁵⁰ Ressalva-se que há entendimento de quem não entende desta forma, como de Bráulio Bata Simões, para o qual apesar de reconhecer que a natureza desse instituto jurídico resulta na imposição exclusivamente ao substituto de adimplir com a obrigação tributária desde o início, por tal situação e, portanto, pelo fato de não recair tal obrigação em nenhum momento ao substituído, entende que não seria um caso de responsabilidade tributária, e cita outros autores os quais comungariam do mesmo entendimento, conforme trecho que segue: “Não obstante respeitarmos

A previsão normativa da substituição tributária pode ser aferida na constituição federal, no parágrafo 7º, do seu artigo 150, incluído pela Emenda constitucional nº 3 de 17 de março de 1993.¹⁵¹

No plano infraconstitucional, inserido no âmbito das leis complementares, temos expressamente em disposições como na Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (lei Kandir), nos seus artigos 6º e 9º,¹⁵² bem como há entendimento¹⁵³ de que estaria inserido, também, no parágrafo único do artigo 45 e no artigo 128¹⁵⁴, ambos do código tributário nacional.¹⁵⁵

o posicionamento exarado acima, entendemos que a substituição tributária não se traduz numa espécie de responsabilidade tributária. Conforme já distinguia Becker, ao criticar a diferenciação entre contribuinte de fato e de direito, temos de, quando se analisa a substituição tributária, visualizar que em nenhum momento a obrigação tributária cabe ao contribuinte, recaindo a incidência diretamente sobre o substituto tributário. E é nessa sintonia que Becho esclarece que o substituto tributário poderia consistir-se numa terceira categoria alocada no artigo 121, podendo sofrer uma releitura de seus incisos da seguinte forma: [...]” (SIMÕES, Braulio Bata.

Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros. 2017. 318 f. Tese

(Doutorado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em:

<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20975/2/Braulio%20Bata%20Simões.pdf>. Acesso em: 23 set. 2018, p. 188); No mesmo sentido Daniel Monteiro Peixoto, para o qual, nas palavras do autor: “Não se trata, portanto, a substituição para frente, de fenômeno classificável dentro do tema ‘responsabilidade tributária’, tratando-se o substituto de típico contribuinte de tributo autônomo.” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades.** São Paulo: Saraiva, 2012, p. 176).

¹⁵¹ Art. 150. [...] § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 13 out. 2018).

¹⁵² Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. (BRASIL. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União,** Brasília, DF, 16, set. 1996. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 7 out. 2018.).

¹⁵³ DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade.** 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em:

<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf>. Acesso em: 23 out. 2018, p. 178.

¹⁵⁴ “Esse tipo de responsabilidade tributária tem previsão genérica no art. 150, § 7º da Constituição da República, bem como implicitamente, no art. 128 do Código Tributário Nacional” (DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais.** 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em:

<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7066/1/Marcelo%20da%20Rocha%20Ribeiro%20Dantas.pdf>. Acesso em: 26 out. 2018, p. 137).

Há também disposição em leis ordinárias, nas quais estão estabelecidas as hipóteses, espécies de substituição tributária existentes, quais sejam: convencional, para trás e para frente.

A principal característica deste instituto jurídico reside no fato da responsabilidade ser única e exclusiva do substituto tributário. Este é escolhido pelo legislador como responsável pelo adimplemento do tributo.

Tal seleção, diferente dos demais casos estudados até o presente momento, imputa a obrigação desde o início ao substituto, não passando pelo substituído,¹⁵⁶ tampouco possibilitando que em havendo inadimplência por parte do substituto, possam os órgãos fazendários almejarem cobrar a dívida do substituído.

Essa característica de não haver a obrigação por parte do substituído, ou do mesmo sequer ter sido o obrigado em algum momento pelo adimplemento da obrigação tributária, sendo a responsabilidade exclusiva do substituto, é encontrado como uma das características deste instituto jurídico.

Sarah Mila Barbassa menciona que o dever de pagar o tributo já nasce desde sempre com o substituto.¹⁵⁷ Também, neste mesmo sentido, Rafael de Souza

¹⁵⁵ Art. 45. [...] Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 12 nov. 2018).

¹⁵⁶ Maria Rita Ferragut, tratando do tema, destaca que o vocábulo empregado, “substituição”, é inadequado exatamente pelo fato do substituído nunca integrar o polo passivo da relação jurídica tributária, o que poderia induzir o intérprete em erro, pois o termo sugere que haveria algum tipo de troca, de sucessão, quando na verdade o substituto será sempre e o único responsável pelo adimplemento da obrigação tributária. (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 70).

¹⁵⁷ “Com base da classificação inicialmente proposta por Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 55) há os que dividem essa classe de sujeitos passivos em duas subclasses, a daqueles que são responsável por substituição e a dos que o são por transferência (aqui incluída a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade de terceiros em geral). No primeiro caso, o dever de pagar o tributo é, desde sempre, atribuído a terceiro diverso daquele que pratica o fato gerador. No segundo, há o deslocamento do dever de pagar o tributo para outra pessoa.” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975 *apud* BARBASSA, Sarah Mila. **Responsabilidade tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico**. 2015. 139 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14014/Responsabilidade%20Tributária%20-%20Sarah%20Mila%20Barbassa%2011.09.pdf?sequence=5&isAllowed=y>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 37).

Medeiros,¹⁵⁸ Erika Camozzi¹⁵⁹, Emanuel Carlos Dantas de Assis¹⁶⁰ e Andréa Medrado Darzé.¹⁶¹

Para o presente estudo essa característica é de extrema relevância, haja vista que havendo tal natureza, não haverá hipótese ou justificativa que possibilite, através deste instituto jurídico, atribuir-se alguma responsabilidade tributária de sociedade de um determinado grupo econômico para outra pertencente ao mesmo.

O objeto de estudo deste trabalho consiste na análise, dentro do sistema jurídico brasileiro, da possibilidade de uma sociedade ser chamada a responder por obrigação tributária inadimplida de outra sociedade da qual faça parte.

Entrementes, no que se refere ao instituto da substituição tributária, se uma das suas características reside no fato do substituto ser eleito pelo legislador, desde o início, como sendo o exclusivo responsável pelo pagamento, portanto, sem que tal

¹⁵⁸ “Isso porque a própria lei, ao fixar a hipótese de incidência, atribui diretamente ao terceiro o ônus tributário, de modo que o substituto se torna sujeito passivo exclusivo de relação tributária surgida por fato gerador desempenhado por outrem: o contribuinte. Portanto, ao contrário do responsável *stricto sensu*, o substituto consta na própria regra de instituição do tributo como sujeito passivo originário, afastando de plano o contribuinte.” (MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 55).

¹⁵⁹ “Dessa forma, na substituição tributária, o sujeito passivo surge desde logo em razão da ocorrência do fato jurídico tributário, não sendo necessária a ocorrência de qualquer fato novo. O substituto será conseqüentemente, responsável pelo pagamento de débito próprio, débito que a lei lhe imputou pessoalmente.” (CAMOZZI, Érika. **A responsabilidade dos sócios e demais pessoas físicas na sociedade limitada perante os débitos relativos ao custeio da previdência social**. 2007. 271 f. Dissertação (Mestrado em Direito Previdenciário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7587>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 125).

¹⁶⁰ “De todo modo, o substituto tributário sempre assume o lugar do contribuinte na relação jurídico-tributário desde o nascimento da obrigação. Ao contrário do que uma interpretação literal e açodada do art. 128 do CTN poderia dar a entender, o substituto não é responsável pelo crédito tributário, simplesmente. Desde logo, a partir do surgimento da obrigação e antes que constituído o respectivo crédito, o substituto já assume a condição de sujeito passivo. Por isto a substituição tributária é sujeição passiva direta. [...] O regime jurídico da substituição tributária é o do substituído, a determinar se a obrigação tributária terá lugar, mas esta, quando surge, é contra o substituto. A relação jurídico-tributária se instala entre este e o Fisco. Daí ser correto afirmar que o substituto paga dívida própria, e não de terceiro.” (ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Responsabilidade tributária dos sócios e administradores de empresas**. 2006. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4632/1/arquivo6019_1.pdf. Acesso em: 7 out. 2018, p. 53-54).

¹⁶¹ “Em resumo: é constante a possibilidade de mais de uma pessoa figurar no polo passivo da relação tributária, de forma concomitante, sucessiva ou mesmo substitutiva nos tipos de responsabilidade já estudados. Isto, todavia, não ocorre na *substituição tributária*. Aqui há um e apenas um sujeito qualificado como devedor. Desde o início, o aplicador não tem qualquer opção: poderá apenas exigir o débito do substituto.” (DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf>. Acesso em: 23 out. 2018, p. 180, grifo da autora.).

obrigatoriedade circule ou seja de alguma forma transferida, tal situação importa, necessariamente, na impossibilidade, através deste instituto jurídico, de alguma pessoa ser chamada a responder por dívida originariamente de outrem.

Apesar do legislador poder criar hipóteses de substituição tributária, o mesmo está adstrito a limites, dentre eles a escolha de alguém que de certa forma possa ter condições de proceder ao recolhimento do tributo sem prejuízo do seu próprio patrimônio. Por tal razão, o substituto deve ser alguém o qual apesar de não figurar como o contribuinte do fato passível de ser tributado, deve ter condições de estar vinculado a este, ou ao fato gerador, mesmo que de forma indireta,^{162, 163, 164} para fins de lhe ser assegurada a condição de reter a riqueza a ser recolhida ao erário público.

A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 150, parágrafo 7º, não traz esses limites, tampouco se afere os mesmos nas leis esparsas, como na já mencionada lei Kandir (lei complementar 87/1996).

O único dispositivo, o qual é mencionado como passível de aplicação ao referido instituto jurídico, consiste no artigo 128 do código tributário nacional, pois

¹⁶² “A expressão ‘substituto legal tributário’ foi introduzida na literatura jurídica pátria por meio da doutrina de AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, buscando indicar que, em oposição ao conceito de contribuinte (ou sujeito passivo direto, na terminologia que adotava), cuja identificação poderia resultar implicitamente da mera indicação do ‘fato gerador’, havia o conceito de substituto legal tributário (espécie do gênero sujeito passivo indireto), cuja identificação só poderia decorrer de disposição legal expressa, pois, neste caso, a lei coloca na posição de sujeito passivo pessoas distintas daquela que tenha relação econômica direta com o ato, fato ou negócio jurídico que dá origem à tributação.” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 160).

¹⁶³ “De fato, não se nega a existência de diferenças substanciais entre as demais espécies de responsável tributário e o substituto. Contudo, há também pontos de conexão que aproximam estas realidades jurídicas, os quais correspondem justamente às notas que autorizam a inclusão de cada um desses sujeitos no conceito de classe ‘responsável’. São eles: *i.* tratar-se de pessoas indiretamente vinculada ao fato jurídico tributário ou direta ou indiretamente vinculada ao sujeito que o realizou e *ii.* Estar presente no polo passivo da obrigação tributária.” (DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf>. Acesso em: 23 out. 2018, p. 177).

¹⁶⁴ “Assim, a eleição do substituto legal tributário deve sempre alcançar pessoa que participe não de forma direta e pessoal do fato descrito na hipótese de incidência tributária, mas que com ele possua uma relação indireta, que necessariamente deve ser econômica e conseqüentemente jurídica, para que não seja violada a capacidade contributiva em decorrência da impossibilidade de restituição dos valores que, pagos pelo substituto, refiram-se à capacidade do substituído.” (CAMOZZI, Érika. **A responsabilidade dos sócios e demais pessoas físicas na sociedade limitada perante os débitos relativos ao custeio da previdência social**. 2007. 271 f. Dissertação (Mestrado em Direito Previdenciário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7587>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 126).

possuindo a natureza jurídica de responsabilidade tributária, aplica-se o disposto no artigo 128 do código tributário, haja vista que este se trata de regra geral para este instituto, e, portanto, para o legislador ordinário dispor de novas regras desta natureza.¹⁶⁵

Se analisarmos as disposições contidas no artigo 128 do código tributário nacional, no mesmo encontramos a exigência da necessidade do vínculo do terceiro com o fato gerador, mas a parte final que dispõe quanto à responsabilidade permanecer em caráter supletivo ao contribuinte não se aplicaria ao presente caso, e mesmo na parte que prevê a possibilidade de excluir a responsabilidade do contribuinte, mister recordarmos que a doutrina mencionada é uníssona no sentido de que o substituto, desde o início, se torna o único obrigado pelo adimplemento, não havendo nenhuma forma de transferência do substituído para o substituto (mesmo para os que não consideram a substituição tributária como uma forma de responsabilidade tributária).

Sendo assim, uma interpretação literal do artigo 128 não se amoldaria de forma completa à matéria.

Não obstante, a natureza jurídica do instituto é clara no sentido do legislador ter a faculdade de atribuir a terceiro a obrigatoriedade ao pagamento do tributo, e apesar do termo substituição efetivamente possibilitar uma interpretação de que se estaria substituindo o devedor originário (substituído), por um terceiro (substituto) de uma obrigação já existente, o mesmo também pode ser interpretado como a possibilidade do legislador, ainda na fase legislativa, substituir a figura da pessoa que seria o contribuinte natural em uma determinada situação, por um terceiro, e frente a esse contexto, justificam-se todas as restrições e limites mencionados pela doutrina, dentre eles estar o substituto vinculado, mesmo que indiretamente, ao contribuinte e ao fato gerador, de sorte a ter condições de resguardar quanto à riqueza passível de ser arrecada ao erário público.

¹⁶⁵ Conforme exposto, em notas de rodapé acima, apesar da substituição tributária não constar de forma expressa no rol das espécies de responsabilidades tributárias do Código Tributário Nacional, doutrinadores entendem que se trata de uma espécie desta natureza, mesmo diante de suas peculiaridades, tais como ser o substituto, desde a constituição da obrigação, o único responsável pelo adimplemento (sem olvidarmos a ressalva, também apresentada de que nem todos os doutrinadores entendem que a substituição tributária seja uma espécie de “responsabilidade tributária”, face à obrigatoriedade recair única e exclusivamente sobre apenas uma pessoa, não se expandido além da mesma caso haja inadimplência quanto ao recolhimento da obrigação tributária).

De qualquer sorte, repisa-se que tais vínculos devem ocorrer de forma concomitante, tanto à pessoa do substituído, quanto ao fato gerador, possibilitando que o substituto tenha condições de reter o valor do tributo devido, evitando-se a diminuição do seu patrimônio.

Dessa forma, a substituição tributária trata-se de uma modalidade de responsabilidade através da qual o legislador pode atribuir a terceiro a responsabilidade única e exclusiva de adimplir com o pagamento de tributo desde o início, sem nunca transitar pelo substituído a obrigação tributária, desde que o substituto esteja vinculado ao fato gerador e ao substituído, de forma a garantir que detenha condições de proceder com o recolhimento do tributo, tendo ingerência sobre a parcela de riqueza gerada pelo fato gerador, evitando que seja atingido o seu patrimônio, sendo que a inadimplência do substituto não permite ao ente público a cobrança do tributo em face do substituído, pois como exposto, a responsabilidade nasce desde o início com o substituto e finda-se com este.

Conforme adiantado, face ao objeto do presente estudo, verifica-se que o mero vínculo de sociedades impossibilitaria a referida subsunção de alguma espécie de substituição tributária com o escopo de responsabilizar outra sociedade pertencente ao mesmo grupo econômico, haja vista que a substituição tributária tem como premissa o substituto ser o único responsável, desde o início, da obrigação tributária, enquanto que o objeto do presente trabalho consiste no estudo de se averiguar da possibilidade de outra sociedade, pertencente ao mesmo grupo econômico, poder ser chamada a responder por débito originalmente pertencente à outrem do mesmo grupo.

2.4 Solidariedade tributária

A solidariedade tributária está inserida na seção II do capítulo da sujeição passiva (capítulo IV) do código tributário nacional, especificamente nos artigos 124 e 125.¹⁶⁶

¹⁶⁶ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

A característica primordial da solidariedade passiva consiste na possibilidade do credor poder cobrar determinada dívida, integralmente, de quaisquer um dos devedores.

No direito tributário pátrio a referida regra segue no mesmo sentido, sendo facultado ao sujeito ativo cobrar de quaisquer um dos devedores, em conjunto ou isoladamente, a integralidade da dívida, não havendo a possibilidade das partes, as quais compõe o polo passivo, oporem ao credor o benefício de ordem.

O referido instituto jurídico serve de excelente ferramenta ao credor para ver satisfeito o seu direito. Entrementes, e este será o ponto abordado no presente trabalho, a solidariedade tributária não pode ser instituída de forma livre, em quaisquer situações. Há que se respeitar as diretrizes traçadas no sistema jurídico pátrio, especificamente as dispostas no artigo 124 do código tributário nacional.¹⁶⁷

Os incisos I e II do artigo 124 do código tributário nacional estipulam duas possibilidades para fins de instituição da solidariedade tributária entre sujeitos passivos.

A primeira dispõe serem solidárias as pessoas as quais tenham “interesse comum” na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e a segunda prevê a solidariedade às pessoas expressamente designadas por lei.

Insta analisarmos se os referidos incisos consistem em exigências cumulativas, ou se os mesmos possuem natureza autônoma, capazes, portanto, de isoladamente aplicados, instituírem uma nova regra de solidariedade.

Conforme será demonstrado, tratam-se de regras autônomas (Comungam deste entendimento Paulo Caliendo,¹⁶⁸ José Gomes de Lima Neto,¹⁶⁹ Gilberto

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 12 nov. 2018).

¹⁶⁷ Sem olvidarmos os limites constitucionais, os quais também serão tratados no presente trabalho.

¹⁶⁸ “O art. 124 distinguiu duas espécies de solidariedade: a natural e a legal. A natural decorre do interesse comum dos codevedores com o fato gerador, ou porque praticaram conjuntamente o ato ou porque o direito lhe impõe um vínculo de corresponsabilidade conjunta [...]. A solidariedade legal decorre de pessoas que mesmo que não tenham praticado conjuntamente o fato gerador possuem a co-obrigação de pagar o tributo por força de lei.” (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 530).

¹⁶⁹ “Nos exatos termos do artigo 124 do CTN, a solidariedade se vê dividida em de fato e de direito, conforme definição de seus incisos I e II, respectivamente.” (LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: pressupostos e limites**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 144).

Etchaluz Villela,¹⁷⁰ Juliana Furtado Costa Araujo, em conjunto com Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro,¹⁷¹ Rafael de Souza Medeiros,¹⁷² Fabiana Del padre Tomé,¹⁷³ Andrea Medrado Darzé,¹⁷⁴ Maria Rita Ferragut¹⁷⁵), e por se tratarem de regras autônomas, analisaremos os requisitos para a aplicação das mesmas

¹⁷⁰ “Destarte, quando duas ou mais pessoas estiverem ligadas por interesse comum e vinculadas por qualquer forma de interesse econômico ao fato gerador (e o fato gerador sempre tem substrato econômico), haverá solidariedade legal *presumida* (art. 124, I). Se as pessoas não tiverem o mesmo interesse comum, só, poderão ser solidárias numa mesma obrigação tributária se a lei assim o quiser (art. 124, II). Será a solidariedade legal *expressa*.” (VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária**: as obrigações tributárias e responsabilidades : individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 52, grifo do autor.).

¹⁷¹ “Segundo se vê, são duas as hipóteses em que se autoriza a incidência dessa espécie de responsabilidade: (i) que as pessoas envolvidas tenham interesse comum na situação que constitui a materialidade do tributo prevista na hipótese da regra-matriz; (ii) que disposição legal assim expressamente defina.” (ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 171).

¹⁷² “Em suma, assim como o inciso I do artigo 124, o seu inciso II destina-se à regulamentação da ordem de pagamento do débito tributário entre os sujeitos passivos, pressupondo, por conseguinte, que estes já componham o polo passivo da obrigação tributária. A diferença em relação ao inciso I do mesmo artigo é que a hipótese do inciso II prescinde do interesse comum, bastando a lei para a instituição de solidariedade, ou seja, entre contribuintes e responsáveis – componentes do polo passivo –, a lei pode instituir relação de solidariedade.” (MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 94).

¹⁷³ “Quanto ao surgimento do dever solidário, pode decorrer de dois fatores, indicados nos incisos do art. 124: (i) o interesse comum na situação que constitua o ‘fato gerador da obrigação principal’; ou (ii) a expressa determinação em lei. Por certo, em ambos os casos o fundamento para a exigência há de ser sempre legal, em vista da estrita legalidade e da tipicidade tributária. Compreendemos que o inc. II alude a pessoas que não apresentam interesse comum na situação, mas que, mesmo assim, são colocadas como devedoras.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. considerações sobre a responsabilidade de empresas pertencentes a grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 1, n. 3, nov./dez. 2016, p. 24).

¹⁷⁴ “Analisando com mais vagar o presente texto, o que se percebe é que o legislador complementar positivou dois enunciados sobre a solidariedade tributária, os quais integram duas normas de competência diferentes, com conteúdo e destinatários igualmente distintos. O primeiro deles (inciso I) se dirige à norma que regula o lançamento do crédito tributário, autorizando o sujeito competente a constituir norma individual e concreta em face de todas as pessoas que tenham interesse comum na situação que é ‘fato gerador’ da obrigação principal. Já o segundo (inciso II) interfere diretamente na norma de competência para instituir tributos, estabelecendo expressa permissão para o ente político definir denotativamente outros vínculos de solidariedade, inclusive entre sujeitos passivos distintos daqueles enumerados no próprio Código. Em estreita síntese, o legislador complementar: *i.* definiu, ele mesmo, uma causa para a instauração de vínculo de solidariedade entre sujeitos passivos tributários (inciso I); e, ao mesmo tempo, *ii.* Outorgou competência para o legislador, ordinário em regra, fixar outras situações fáticas às quais é igualmente imputada tal consequência jurídica (inciso II)” (DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária**: solidariedade e subsidiariedade. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf>. Acesso em: 23 out. 2018, p. 211).

¹⁷⁵ “O artigo 124, I e II do CTN, adota dois critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva entre os devedores: (i) interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário; e (ii) designação expressa em lei.” (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 81).

(com a ressalva de entendimento diverso, no sentido de que se tratam de regras cumulativas, ou seja, que não seriam regras para a aplicação separada/autônoma pelo legislador, mas sim em conjunto).¹⁷⁶

2.4.1 Solidariedade tributária por interesse comum

Quanto ao inciso I, do artigo 124 do Código Tributário Nacional, mister analisarmos no que consiste o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.”

Há ponderações quanto ao significado deste termo - interesse comum - haja vista que o legislador não trouxe uma explicação sobre o mesmo, deixando a cargo dos intérpretes a identificação do seu significado para fins de aplicação da solidariedade tributária.

Por certo que interesse comum não pode ser considerado qualquer interesse, pois aceitarmos uma interpretação aberta neste sentido, com tamanha amplitude, implicaria na inclusão irrestrita de pessoas nesta qualidade de obrigação.

Alertando dos riscos de se aceitar uma interpretação ampla, Daniel Monteiro Peixoto utiliza-se do conceito de *stakeholders*, termo empregado no âmbito da atividade empresarial para fins de identificar as pessoas que tenham algum interesse relacionado com as atividades econômicas, o qual teve como um dos seus precursores Edward Freeman.¹⁷⁷

Stakeholders consiste na identificação de todas as pessoas as quais, de alguma forma, estejam vinculadas com a atividade da empresa e, portanto, interessadas no que podem obter da mesma direta ou indiretamente.

¹⁷⁶ “Estamos convencidos de que os enunciados prescritivos que compõem o art. 124 do CTN devem ser conjuntamente atendidos para que seja validamente criada determinada regra de solidariedade tributária. [...] Ademais dos argumentos já demonstrados, é curioso observar que os enunciados que compõem o aludido dispositivo são complementares no sentido de levar à organização esquemática de uma norma de incidência passível de criação pelo legislador ordinário. Dessa maneira, se determinado ente político tiver o intuito de erigir situações de obrigação solidária, deverá atender às seguintes condicionantes: a) requisito formal: uso do veículo introdutor ‘lei ordinária’ (inciso II); b) requisito material: b.1 hipótese de incidência: critérios para a identificação de uma situação fática em que determinadas pessoas possuam interesse comum (inciso I); [...] Desse modo, resta bastante claro que a obediência aos preceitos em questão deve se dar de modo cumulativo e não apenas alternativo, sob pena de incompletude de requisitos para a construção de regra sobre obrigação solidária: interpretação diferente levará à conclusão de que, a rigor, não haveria requisito algum.” (PEIXOTO, Daniel Monteiro.

Responsabilidade tributária: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 250-251).

¹⁷⁷ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária:** e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 253.

Exemplificando, Daniel Monteiro Peixoto faz um quadro das pessoas que possam ter interesse no desenvolvimento e nos resultados das sociedades empresariais, dentre elas cita: sócios, investidores, clientes, fornecedores, empregados, parceiros comerciais, comunidade, grupos políticos e o governo, este último identificado pelo fisco.¹⁷⁸

Se utilizarmos o exemplo de Monteiro, verificaremos que todas as pessoas mencionadas possuem interesse no desenvolvimento da empresa e, por conseguinte, com fatos geradores os quais possuam signo de riqueza para fins do próprio crescimento da sociedade, mas tal interesse não pode ser considerado como o necessário para desencadear a solidariedade tributária prevista o inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional, sob pena de considerarmos solidário ao adimplemento da obrigação tributária inclusive o próprio fisco.¹⁷⁹

O entendimento que pode ser encontrado, em parte da doutrina, com o qual nos alinhamos, consiste em se considerar o interesse comum como sendo o fato das partes estarem diretamente vinculadas ao fato gerador. Ou seja, os sujeitos considerados solidários na obrigação tributária realizam conjuntamente o fato contido no critério material da referida hipótese de incidência tributária.

Nesse mesmo sentido, podemos mencionar Leonardo Nuñez Campos,¹⁸⁰ José Gomes de Lima Neto,¹⁸¹ Alexandre Macedo Tavares,¹⁸² Fábio Pallaretti

¹⁷⁸ Ibid., p. 252.

¹⁷⁹ Monteiro alude quanto ao limite subjetivo que se deve dar ao interesse comum à situação que constitui o fato gerador, mencionando que o próprio fisco tem interesse na situação do fato gerador, situação esta que encontra obstáculo lógico-jurídico, pelo fato do mesmo estar no polo contrário da relação jurídico tributária. (PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 255).

¹⁸⁰ "O chamado interesse comum jurídico está presente sempre que 'as pessoas estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário', ou seja, quando há de fato dois sujeitos praticando em conjunto, na condição de contribuinte ou responsável, o fato gerador. [...] Exemplo clássico da doutrina é a situação de condomínios, em que há propriedade compartilhada de algum imóvel. Os condôminos têm interesse comum na propriedade, respondendo solidariamente pelo pagamento do IPTU." (CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos**. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 86).

¹⁸¹ Lima Neto segrega a solidariedade prevista nos incisos I e II do artigo 124 do Código Tributário Nacional entre solidariedade de fato para a primeira hipótese (inciso I) e solidariedade de direito para a segunda hipótese (inciso II), e conceitua o interesse comum, previsto no inciso I, como sendo: "[...] o 'interesse comum' deve ser extraído a partir do substrato fático-jurídico contido no consequente normativo e que irradiam seus efeitos tributários para aqueles que se encontrarem na condição de sujeitos passivos da obrigação tributária correspondente. Vale ainda insistir que o 'interesse comum' ocorre apenas quando os interessados se encontrem no mesmo polo da relação jurídica. *A contrario sensu*, não se configura tal situação se as partes se alojarem em polos opostos de um negócio bilateral." (LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: pressupostos e limites**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 144-145).

Calcini,¹⁸³ Frederico Menezes Breyner,¹⁸⁴ Paulo Caliendo,¹⁸⁵ Rafael de Souza Medeiros,¹⁸⁶ Juliana Furtado Costa Araujo, em conjunto com Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro,¹⁸⁷ Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas,¹⁸⁸ Márcio

¹⁸² “Conquanto a expressão ‘interesse comum’ encarte um conceito indeterminado, imperativo proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do art. 124, I, do CTN. Assim, o interesse comum das pessoas não pode ser interpretado como sinônimo de simples reflexo do interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, pressupondo-se, pois, interesse jurídico, que guarda correlação à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo.” (TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão ‘interesse comum’ (CTN, art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, jan. 2015, p. 25).

¹⁸³ “Percebe-se, portanto, desde o início, que somente se pode impor responsabilidade tributária solidária, nos moldes do art. 124, I, do Código Tributário Nacional por ‘interesse comum’ se estivermos diante de participantes do fato jurídico tributário. Equivale dizer: impossível se torna a solidariedade para uma pessoa que não tenha participado do fato gerador.” (CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 167, ago. 2009, p. 43).

¹⁸⁴ Breyner tece considerações interessantes sobre o tema. Além de reconhecer que a previsão contida no inciso I, do artigo 124 do CTN, se aplica às hipóteses nas quais atribuem a solidariedade às pessoas (contribuintes) às quais já estão localizadas no polo passivo da relação tributária, esta situação de solidariedade estaria sendo aplicada com o escopo de graduar o dever dos contribuintes com o fato gerador. Segue excerto das lições do autor: “O art. 124, I, do CTN aplica-se aos casos em que o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoas, ou seja, havendo mais de uma pessoas enquadrada na definição legal de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I), determina o art. 124, I, que sejam eles solidariamente obrigado pela dívida tributária, independentemente de disposição expressa de lei. Logo, ao contrário do inciso II, que alude à graduação do dever do responsável tributário, o inciso I gradua o dever dos contribuintes pelo fato gerador correalizado, impondo diretamente a solidariedade entre eles pela respectiva obrigação tributária.” (BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 187, abr. 2011, p. 72).

¹⁸⁵ Conforme nota anterior do referido autor, quando da menção de que os incisos do artigo 124 do CTN preveem duas formas distintas de solidariedade, o mesmo tratou o inciso I como sendo a espécie de solidariedade natural, e mencionou que a mesma ocorre quando os codevedores praticam conjuntamente o ato, ou porque o direito lhe impõe um vínculo de corresponsabilidade conjunta. (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 531).

¹⁸⁶ “Sendo assim, ao exigir ‘interesse comum’, a regra do artigo 124, I, estabelece que haverá solidariedade entre (1) os sujeitos passivos tributários que (2) possuam deveres idênticos em relação ao fato gerador, seja por praticarem-no em conjunto, seja por se enquadrarem concomitantemente na hipótese legal atributiva de responsabilidade tributária.” (MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 89).

¹⁸⁷ “Em termos bem práticos: sempre que o mesmo fato gerador for realizado conjuntamente por mais de uma pessoa (havendo, por conseguinte, mais de um sujeito enquadrado na definição legal de contribuinte; art. 121, parágrafo único, I, do CTN), impõe-se o reconhecimento da solidariedade. E isso há de ocorrer, note-se, independentemente da existência de expressa previsão legal, condição prescrita no inciso II do mesmo art. 124 (da qual trataremos no próximo tópico) e que só tem relevância quando, por exclusão, estiver ausente a sobredita atuação conjunta na realização do fato gerador.” (ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 173).

¹⁸⁸ “No momento em que o legislador o associou a expressão ‘situação que constitua o fato gerador da obrigação principal’, fica claro que não é qualquer *interesse comum* que é bastante para que se considere a obrigação solidária. Ele não se revela pelo interesse econômico no resultado ou no

Alexandre Ioti Henrique,¹⁸⁹ Thiago Buschinelli Sorrentino¹⁹⁰ e Andréa Medrado Darzé.¹⁹¹

Como se observa, boa parte da doutrina interpreta que o “interesse comum”, estabelecido no inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional, não se vincula ao interesse econômico, social, ou outro interesse qualquer diverso do interesse jurídico, este último reconhecido pelos autores mencionados como sendo a realização conjunta, pelos devedores solidários, do fato gerador o qual tenha ensejado a constituição da obrigação tributária.

Há entendimento diverso, ao qual o interesse econômico por si só justifica a aplicação da solidariedade tributária em caso de inadimplemento por parte do

proveito da situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação prevista na hipótese de incidência. Necessita-se que haja interesse no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente da regra de incidência do tributo. [...] O interesse jurídico comum, portanto, vem da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas que se situem *no mesmo polo da relação jurídica de direito privado* tomada pelo legislador como suporte factual da incidência tributária.” (DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7066/1/Marcelo%20da%20Rocha%20Ribeiro%20Dantas.pdf>. Acesso em: 26 out. 2018, p. 123-124, grifo do autor).

¹⁸⁹ “Apesar de difícil conceituação do que vem a ser ‘interesse comum’, pode-se afirmar que sempre haverá solidariedade passiva quando os integrantes do pólo passivo da relação jurídica tributária concorrerem para a produção do evento descrito no antecedente normativo. [...] não há dúvidas de que solidariedade somente existe nas hipóteses previstas no inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional, quando duas ou mais pessoas ocupam o pólo passivo da relação jurídica tributária, possuindo o dever jurídico de cumprir a obrigação correspondente, pois possuem íntima relação com o evento jurídico-tributário descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária.” (HENRIQUE, Márcio Alexandre Ioti. **A sujeição passiva e a responsabilidade dos sucessores no Código Tributário Nacional**. 2009. 265 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8767/1/Marcio%20Alexandre%20Ioti%20Henrique.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 90-91).

¹⁹⁰ “[...] a disposição é construída de forma a refletir a solidariedade oriunda da própria situação fática e da relação jurídica a ela subjacente e que liga os diversos sujeitos de direito. Têm interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário as pessoas que dividem o mesmo pólo da relação jurídica que lhe serve de base.” (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. **Controle, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, da atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores de pessoas jurídicas**. 2008. 482 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8070/1/Thiago%20Buschinelli%20Sorrentino.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 280).

¹⁹¹ “O mero interesse social, moral ou econômico no pressuposto fático do tributo, todavia, não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado toada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo.” (DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf>. Acesso em: 23 out. 2018, p. 215).

devedor originário. Neste sentido Gilberto Etchaluz Villela, para o qual mesmo em situações às quais a pessoa não tenha participado do fato gerador, havendo algum interesse econômico, mesmo que indireto, justificaria a aplicação da solidariedade tributária.

Referido autor exemplifica hipóteses nas quais a sociedade empresária não adimple com alguma obrigação tributária, ensejando, conforme entendimento do autor, a solidariedade ao cumprimento da referida obrigação por parte dos sócios da sociedade, pois o mesmo entende que em razão dos sócios almejarem obter lucro com a pessoa jurídica, mesmo que esta não obtenha resultados positivos em determinado ano, a mera expectativa de lucratividade justifica a aplicação da solidariedade tributária.¹⁹²

Com a devida vênia ao entendimento para o qual o mero interesse econômico justificaria a solidariedade tributária, mas tal linha de pensamento ensejaria uma amplitude desmedida e acarretaria insegurança jurídica, pois como bem observou Daniel Monteiro, tal concepção aceitaria que quaisquer um dos *stakeholders* fosse chamado a responder de forma solidária. Como bem exemplificado, o funcionário tem interesse no sucesso da sociedade e, portanto, nas suas operações passíveis de serem tributadas, as quais ensejam fatos geradores. Parceiros comerciais também se enquadrariam nesta situação, e assim por diante.

Apesar de não se concordar com essa linha interpretativa de que o mero interesse econômico seria o suficiente para acarretar na aplicação da solidariedade, Gilberto Etchaluz Villela faz uma observação provocativa. O autor observa que nas situações nas quais as pessoas já componham o polo passivo conjuntamente,

¹⁹² “Destarte, quando duas ou mais pessoas estiverem ligadas por interesse comum e vinculadas por qualquer forma de interesse econômico ao fato gerador (e o fato gerador sempre tem substrato econômico), haverá solidariedade legal *presumida* (art. 124, I). [...] somos forçados a deduzir que, efetivamente, as pessoas que tiveram interesse comum na situação que constituiu o fato gerador e que dele tiraram mesmo ou semelhante proveito econômico, devem ser devedoras principais da obrigação tributária, solidariamente com aquelas que ‘produziram’ o mesmo fato gerador. [...] Assim, os sócios têm, por exemplo, *interesse comum* no faturamento da empresa que passa a dever à União, em função dele, IPI ou COFINS. A lucratividade da empresa derivará do referido faturamento e, naturalmente, os sócios haverão de participar dela. E não quer dizer que, em não havendo lucros, deixe de existir o *interesse comum*. Basta a expectativa de lucratividade com o faturamento referido – afinal, razão maior de um empreendimento – para que se faça presente o requisito estabelecido da solidariedade.” (VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária**: as obrigações tributárias e responsabilidades : individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 52-53, 57, grifo do autor).

sequer haveria a necessidade do Código explicitar solidariedades civis preexistentes.¹⁹³

Não obstante o argumento apresentado, importante destacar-se que no direito, em especial no direito tributário, o qual trata de situações nas quais o patrimônio das pessoas¹⁹⁴ possa ser afetado e, portanto reduzido, situações como a solidariedade não podem ser presumidas, ao revés, por mais que possam parecer lógicas em algum determinado contexto, tal implicação deve sim ser prevista expressamente no ordenamento jurídico.

Além disso, a solidariedade tributária consiste em uma graduação da obrigação entre as partes devedoras envolvidas. Neste sentido o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 562.276-PR, fez este destaque no voto condutor.¹⁹⁵

Nesse mesmo sentido Frederico Menezes Breyner,¹⁹⁶ Alexandre Macedo Tavares¹⁹⁷ e Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas.¹⁹⁸

¹⁹³ “O posicionamento que assumimos, entretanto, é controvertido. Há doutrinadores a entender que o art. 124, I, veio para consolidar solidariedade preexistente entre os devedores, ou seja, aquela solidariedade que já se estabelecera entre eles antes da ocorrência do fato gerador. Assim, duas pessoas que já fossem co-proprietárias de um mesmo imóvel seriam consideradas solidárias, quanto à dívida relativa ao prédio ou terreno urbano, pela satisfação do IPTU incidente. Parece-nos que a disposição do art. 124, I, seria desnecessária se houvesse vindo somente para explicitar solidariedades civis preexistentes. Elas obviamente já estariam definidas sem a necessidade de nova manifestação legal.” (Ibid., p. 56).

¹⁹⁴ Lembrando que quando tratamos do patrimônio das pessoas, estamos cuidando de um dos direitos considerados como fundamentais pela Constituição Federal Brasileira.

¹⁹⁵ No referido julgamento, no qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 13 da lei nº 8.620/1993, o qual estabelecia a responsabilidade solidária dos sócios de sociedades por cotas de responsabilidade limitada quando do inadimplemento da sociedade, no voto da Ministra Ellen Gracie, relatora, o qual foi seguido por unanimidade pelos demais componentes da Sessão Plenária, o Supremo analisou a natureza da solidariedade tributária, e dentre os fundamentos do referido julgamento, foi citada a nota de atualização à obra do Ministro Aliomar Baleeiro, nota esta de Misabel Abreu Machado Derzi, a qual segue transcrita: “4. A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis) o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.” (PLENO - Quitação de dívidas de seguridade social com bens pessoais de sócios. Publicado pelo canal STF. [S. l.: s. n.], 2010. 1 vídeo (40 min). Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Fvpoz8d5sOU>. Acesso em 4 nov. 2018, não paginado).

¹⁹⁶ “O art. 124, I, do CTN aplica-se aos casos em que o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoa, ou seja, havendo mais de uma pessoa enquadrada na definição legal de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I), determina o art. 124, I, que sejam eles solidariamente obrigados pela dívida tributária, independentemente de disposição expressa de lei.

Portanto a solidariedade prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional estabelece a possibilidade do sujeito ativo da relação tributária cobrar dos sujeitos passivos a totalidade do crédito tributário, de forma solidária.

Nesse sentido, não cabe ao sujeito passivo solidário, o qual tenha sido cobrado individualmente pela integralidade do débito, se opor ao sujeito ativo, almejando impor a este o adimplemento do tributo até o limite do que seja o seu quinhão na respectiva dívida. Entrementes, este mesmo sujeito passivo terá, em relação aos demais sujeitos passivos, o direito de lhes cobrar a parcela excedente, a qual cabia a estes outros sujeitos passivos.

Dessa forma, em relação à previsão do inciso I, do artigo 124 do Código Tributário Nacional, alinha-se à parcela da doutrina a qual interpreta que o interesse comum, estabelecido no referido dispositivo legal, não comporta qualquer interesse como o econômico, o social, ou outro aberto. Mister que o interesse comum seja interpretado como o interesse jurídico, sendo que este último está umbilicalmente atrelado ao fato gerador, não sendo passível uma interpretação mais abrangente.

Logo, ao contrário do inciso II, que alude à graduação do dever do responsável tributário, o inciso I gradua o dever dos contribuintes pelo fato gerador correalizado, impondo diretamente a solidariedade entre eles pela respectiva obrigação tributária.” (BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 187, abr. 2011, p. 72).

¹⁹⁷ “Damo-nos pressa em deixar consignado, com apoio em fecunda lição da Professora Misabel Derzi, que a solidariedade vaticinada nos incisos I e II do art. 124 do CTN não corresponde a um mecanismo de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas ‘apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que compõem o pólo passivo’. Ajeita-se nesse particular uma advertência sutil, mas de capitular relevo. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, sobrelevando-se como simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias.” (TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão ‘interesse comum’ (CTN, art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, p. 20-27, jan. 2015, p. 21).

¹⁹⁸ “Diante desses ensinamentos, verifica-se que a solidariedade não é realmente uma modalidade de responsabilidade, e sim um grau de garantia, possibilitando a exigência simultânea da obrigação tributária sobre mais de uma pessoa. Todavia, deve-se lembrar de que o responsável solidário – ainda que o credor possa cobrar a dívida inteira de apenas um sujeito – é obrigado ao pagamento apenas do quinhão que lhe caiba perante os outros devedores (solidariedade no aspecto interno). Dessa forma, ele será devedor principal de sua parcela, mas, ao mesmo tempo, também responde pela cota que caiba aos codevedores, em uma relação híbrida de sujeito passivo direto e indireto ao mesmo tempo. [...] Sob esta perspectiva pode-se falar em solidariedade como uma forma de responsabilidade. E fato, cada coobrigado se qualifica como contribuinte em relação ao tributo correspondente ao seu quinhão de interesse na propriedade e será visto como responsável pelo pagamento dos tributos excedentes, relativos ao quinhão dos outros.” (DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7066/1/Marcelo%20da%20Rocha%20Ribeiro%20Dantas.pdf>. Acesso em: 26 out. 2018, p. 126, grifo do autor).

Podemos sintetizar que a solidariedade disposta no inciso I, do artigo 124 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de sujeitos passivos serem cobrados integralmente, em conjunto ou separadamente, por obrigação tributária, desde que haja o interesse comum na situação que constitua o fato gerador, sendo este interesse identificado como interesse jurídico, pelo qual se pressupõe a participação do sujeito na constituição da obrigação tributária, portanto, constituindo-se o mesmo como um dos contribuintes.

Quanto à possibilidade do legislador atribuir a solidariedade ao adimplemento de algum tributo a outras pessoas diversas das que tenham participado diretamente do fato gerador, portanto diversas dos contribuintes, conforme já antecipado, o artigo 124 do Código Tributário Nacional possui dois incisos, nos quais estão dispostas duas hipóteses autônomas de solidariedade. No primeiro inciso não haveria esta possibilidade. Quanto ao segundo inciso, passemos à análise do mesmo.

2.4.2 Solidariedade tributária por disposição legal

Analisou-se o primeiro inciso do artigo 124 do Código Tributário Nacional, no qual se aferiu a impossibilidade de se atribuir tal natureza obrigacional a qualquer pessoa. Destarte, passa-se à análise do segundo inciso do mesmo artigo, quanto à análise do seu alcance e, por conseguinte, dos seus limites.

O inciso II, do artigo 124 do Código Tributário Nacional, prevê que serão solidariamente obrigadas ao adimplemento do tributo as pessoas expressamente designadas por lei.

Em relação a essa previsão, cabe a análise quanto ao veículo o qual possa ser empregado para esta finalidade, bem como às pessoas as quais possam ser incluídas como solidárias.

Quanto ao veículo passível de introduzir a referida norma, há entendimentos diversos quanto ao tema.

Há quem entenda que pelo fato do Código Tributário Nacional ter sido recepcionado como lei complementar e estabelecer a referida possibilidade, estaria superada a exigência de lei complementar, sendo possível a implementação por legislador ordinário.

Também há entendimento em sentido diverso, de que somente através de lei complementar poderia ser instituída a referida obrigação solidária.

Juliana Furtado Costa Araujo, Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro elaboram uma interpretação histórica e cronológica do sistema jurídico tributário, observando que quando do advento do Código Tributário Nacional, o sistema constitucional, então vigente, não previa o veículo de lei complementar,¹⁹⁹ apenas previa a instituição de leis. Disso os autores concluem pela lógica do código Tributário Nacional prever apenas o termo “lei”, e não lei complementar, concluindo, por tais razões, de que pelo fato do Código Tributário Nacional não estipular expressamente lei complementar, não estaria autorizando que a solidariedade fosse instituída e disciplinada por lei ordinária.²⁰⁰

Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas, quando trata da previsão contida no inciso II, do artigo 124 do Código Tributário Nacional, menciona que podem compor o liame obrigacional da solidariedade quem, de alguma forma, já seja sujeito passivo da obrigação, seja entre responsáveis, ou entre contribuintes e responsáveis. Após tais afirmações, conclui que o legislador, caso queira estabelecer uma relação de solidariedade entre tais pessoas, deverá fazê-lo através de lei complementar.²⁰¹

¹⁹⁹ Lembrando que o próprio Código Tributário Nacional foi instituído por lei, a qual foi recepcionada pela constituição federal de 1988 como lei complementar.

²⁰⁰ “Num primeiro olhar, poder-se-ia dizer que, por não restringir, o inciso II do art. 124 do CTN teria autorizado a atribuição de solidariedade por lei qualquer, inclusive a ordinária. A despeito dessa impressão inicial, não se pode ignorar um detalhe: ao tempo de sua instituição, o CTN encontrava-se subsumido a um sistema constitucional em que não se exigia lei complementar para a disciplina de temas como os descritos no art. 146, inciso III, da Constituição vigente. Natural, portanto, que o inciso II não se tenha vinculado a essa ou àquela outra variedade normativa, usando, ao contrário disso, a palavra ‘lei’ sem qualquer predicado. De todo modo, se tomarmos o art. 146, inciso III, da Constituição de 1988 como atual referência interpretativa do CTN, haveremos de entender que a lei de que trata o art. 124, II, seria necessariamente de *status* complementar.” (ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 177).

²⁰¹ “Caso o legislador queira estabelecer laço de solidariedade entre os responsáveis traçados pelo Código Tributário Nacional (art. 128 a 137) e o contribuinte, também deverá fazê-lo mediante veículo de idêntica natureza, ou seja, por meio de lei complementar. [...] Todavia, o que se vê hodiernamente é que, faltando competência ao legislador para colocar alguém como sujeito passivo de uma obrigação tributária, ele lança mão de outros recursos, como leis ordinárias ou atos infralegais de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. Surgem aí sujeitos solidários que não seguem a prescrição constitucional que reserva à lei complementar esse expediente.” (DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://sapiencia.pucsp.br/bitstream/handle/7066/1/Marcelo%20da%20Rocha%20Ribeiro%20Dantas.pdf>. Acesso em: 26 out. 2018, p. 129, 131).

Para Daniel Monteiro Peixoto, o legislador ordinário não possui a liberdade de fixar o dever solidário a quem almejar, sob pena de esvaziar de sentido todo o Capítulo V do Código Tributário Nacional.²⁰²

Apesar de Peixoto não afirmar, expressamente, qual o instrumento que entende ser o correto para fins de instituição de solidariedade tributária, o autor faz críticas à uma liberdade incondicional ao legislador ordinário, afirmando que aceitar-se a possibilidade do legislador ordinário instituir uma responsabilidade objetiva e solidária, resultaria na própria perda de sentido de toda a previsão de responsabilidade tributária estabelecida no Código Tributário Nacional, com todas as suas exigências, concluindo que seria um paradoxo, pois se estaria invocando o Código Tributário Nacional para se negar o próprio Código Tributário Nacional.²⁰³

Para Maria Rita Ferragut, o inciso II englobaria as pessoas já referidas nos artigos 134, 135 e 137 do código tributário nacional.²⁰⁴

Diferentemente para Rafael de Souza Medeiros²⁰⁵ e para Leonardo Nuñez Campos,²⁰⁶ aos quais a solidariedade tributária pode ser tratada através de lei ordinária.

²⁰² PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 247.

²⁰³ Ibid., p. 247-248.

²⁰⁴ “Entendemos que, no inciso II, as pessoas solidariamente obrigadas são as referidas nos artigos 134, 135 e 137 do CTN. Lei, aqui, deve ser entendida como o próprio CTN, que contempla diversas situações em que a solidariedade de dois ou mais sujeitos é possível. Essa conclusão não muda o fato de que nos artigos ora referidos a modalidade de responsabilidade prevalece sendo a subsidiariedade no primeiro caso (art. 134) e pessoalidade nos demais (arts. 135 e 137).” (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 81).

²⁰⁵ “Ainda no âmbito da solidariedade, o inciso II do artigo 124 do CTN estabelece a possibilidade de expressa previsão legal suprir o interesse comum inexistente entre contribuintes e responsáveis tributários. Isso porque, ao contrário da hipótese do inciso I, quando se trata de sujeitos passivos em situação jurídica diferente na relação tributária, ou seja, contribuinte e responsável, não há solidariedade. Em face disso, o inciso II do artigo 124 cria regra atributiva de competência ao legislador ordinário por meio da qual ele pode estabelecer a solidariedade entre contribuinte e responsável. No seu silêncio, *a contrario sensu*, há subsidiariedade.” (MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 91).

²⁰⁶ O autor, quando trata da solidariedade prevista no artigo 124, inciso II do CTN, aborda o julgamento do RE nº 562.276/PR, o qual teve como objeto a análise da constitucionalidade do art. 13 da lei nº 8.620/93, citando trechos do referido julgamento, e algumas das premissas adotadas no mesmo, dentre elas a limitação ao disposto no artigo 128 do CTN, e conclui que sendo respeitada tal normativa, bem como a CF, poderá haver a delegação ao legislador ordinário para tratar de hipóteses de responsabilidade, pois para o autor a solidariedade seria uma subespécie de responsabilidade. Seguem excertos do referido tema quando tratado pelo autor: “Assim, afirma-se que todas as hipóteses de delegação de responsabilidade pelo CTN a leis ordinárias, no que se refere à responsabilidade, estão limitadas pelos ditames do art. 128 e, obviamente, pela Constituição Federal.” (CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos**. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 82; 85).

Em relação ao veículo adequado para tratar da referida matéria, respeitados os posicionamentos em sentido diverso, o mesmo pode ocorrer através de lei ordinária.

Não se olvida que a constituição federal de 1988, no seu artigo 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, estabelece que contribuintes e obrigação tributária, dentre outras matérias, somente podem ser estabelecidos através de lei complementar.²⁰⁷

No entanto, e já antecipando parte do próximo ponto que será abordado sobre o tema, a solidariedade tributária pode ser instituída entre contribuintes e responsáveis, ou entre responsáveis, figuras estas as quais podem ser estabelecidas através de lei ordinária, desde que respeitadas as exigências estabelecidas na regra geral do artigo 128 do Código Tributário Nacional, ou desde que não se esteja alterando previsão de responsabilidade previamente estabelecida em lei complementar, pois nesta hipótese a alteração deverá ocorrer através do mesmo instrumento legislativo.

Já existente a sujeição passiva, nada obsta que o legislador ordinário estabeleça entre tais pessoas a figura da solidariedade tributária.

Contudo, não se aceita a hipótese do legislador ordinário, lastreado no artigo 124, inciso II do Código Tributário Nacional, almejar justificar a criação de uma nova forma de responsabilidade tributária através da solidariedade tributária. Neste caso haveria a violação do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a” da constituição federal de 1988.

A própria solidariedade tributária exigiria, originalmente, uma disposição prévia em lei complementar, o que foi suprido através do artigo 124, inciso II do Código Tributário Nacional. Entrementes, como exposto, esta delegação ao legislador ordinário permitiu, exclusivamente, que o mesmo criasse a solidariedade para sujeitos passivos já estabelecidos.

²⁰⁷ Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...] (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 13 out. 2018).

Portanto, aceita-se a instituição de solidariedade tributária através de lei ordinária, desde que incida sobre sujeição passiva previamente existente, ou caso almeje instituir em conjunto uma nova forma de sujeição passiva (responsabilidade tributária), desde que ambos (solidariedade e nova forma de sujeição passiva) respeitem a disposição contida no artigo 128 do Código Tributário Nacional, ou seja, que haja vínculo do terceiro com o fato gerador.

Nesse ponto também se faz uma ressalva, sob pena de se desrespeitar o disposto sobre responsabilidade tributária no próprio Código Tributário Nacional, conforme já alertado por Daniel Monteiro. Neste sentido, para as hipóteses nas quais o Código Tributário Nacional preveja formas diversas de graduação da responsabilidade, como por exemplo a subsidiariedade, ou a pessoalidade, prevalecem estas, pois quando da própria constituição das hipóteses de responsabilidade, tais características já foram empregadas às mesmas. Nada obsta que através de lei complementar o próprio Código Tributário Nacional seja modificado nesta parte, mas caso assim não ocorra, não poderá o legislador ordinário alterar uma regra desta natureza instituída através de lei complementar, podendo apenas criar novas formas de responsabilidade tributária, respeitado o disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Além disso, mesmo que o legislador ordinário venha a estabelecer solidariedade entre sujeitos passivos já existentes, de qualquer sorte reitera-se que também para a instituição da solidariedade deverá ser respeitado o requisito de: estarem a(s) pessoa(s), solidária(s), vinculadas ao fato gerador, conforme estabelecido pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Esse entendimento é identificado em vários autores, dentre eles Sacha Calmon Navarro Coelho,²⁰⁸ Gilberto Etchaluz Villela,²⁰⁹ Juliana Furtado Costa Araujo, em conjunto com Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro.²¹⁰

²⁰⁸ Leonardo Nuñez Campos, analisando o inciso II do artigo 124 do CTN, cita artigo de Sacha Calmon, no qual o autor é enfático quanto à necessidade da solidariedade recair apenas em casos nos quais haja vinculação do terceiro com o fato gerador. Segue excerto da citação: “Ou seja, em todo e qualquer caso, seja na hipótese do inciso I ou do inciso II do art. 124 do CTN, a atribuição de responsabilidade solidária a pessoa jurídica diversa daquela que praticou o fato gerador da obrigação glosada deve obrigatoriamente observar a estrita vinculação do terceiro ao fato gerador da obrigação. Qualquer disposição em contrário é inconstitucional e ilegal [...]” (COELHO, Sacha Calmon Navarro, O sujeito passivo da obrigação tributária: substituição de obrigados. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 240, set. 2015, p. 165 *apud* CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos**. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 83).

Andréa Medrado Darzé faz uma construção ampla do tema, da qual se extrai alguns pontos os quais se amoldam ao que foi até aqui exposto, dentre eles a premissa de que a solidariedade não se trata de uma forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas sim um nexó entre codevedores. Segue transcrição deste ponto:

Com efeito, a solidariedade passiva não é forma de inclusão de terceiro na relação tributária, mas tipo de nexó que se estabelece entre codevedores. Configurando específica modalidade de liame jurídico que se estabelece entre os vários sujeitos passivos de uma única dívida tributária, a solidariedade passiva não institui qualquer devedor, antes, pressupõe a sua instituição.²¹¹

Sendo assim temos dentre os possíveis devedores solidários os contribuintes e os responsáveis. Nessa linha, ainda tratando da solidariedade prevista no artigo 124, inciso II do código tributário nacional, a autora reconhece que o legislador somente poderá imputar o dever de pagar solidariamente o tributo – ou seja: a contribuintes e responsáveis tributários – caso mantenham relação mesmo que

²⁰⁹ “Se as pessoas não tiverem o mesmo interesse comum, só poderão ser solidárias numa mesma obrigação tributária se a lei assim o quiser (art. 124, II). Será a solidariedade legal *expressa*. Mas, ainda neste caso, há um requisito a ser observado: os devedores solidários *por lei* deverão ter vínculo obrigatório com o fato gerador, como é do art. 128 o CTN. [...] Por óbvio e com base no art. 124, II, a lei ‘expressamente’ definirá situação de solidariedade entre sujeitos passivos quaisquer, mas, não o poderá fazer, olvidando que deve devem estar, todos eles, de alguma forma em vinculação com o fato gerador, como quer o art. 128 do CTN.” (VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária**: as obrigações tributárias e responsabilidades : individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 52, 57, grifo do autor).

²¹⁰ “Mesmo que por lei complementar, não seria possível a instituição, sob o pretexto do indigitado inciso II, de regime de solidariedade a envolver pessoas (empresas) completamente desconectadas do fato deflagrador o tributo. Neste aspecto, vale lembrar o quanto dispõe o art. 128 do CTN [...] Dando contornos concretos ao art. 124, II, referido dispositivo (o art. 128), pelo que se vê, delimita o campo de atuação do legislador, retirando-o do nível da aleatoriedade. Em suma: só faria sentido, para o sistema do direito positivo (consideradas, em contexto, todas as suas normas), solidariedade prescrita sob a autorização do art. 124, II, se algum vínculo for reconhecido entre aquele que se quer qualificar como responsável solidário e o fato gerador da obrigação – lembre-se, de todo modo, que esse ‘vínculo’ a que nos referimos não deve ser o mesmo que impõe a aplicação do inciso I, sob pena de redundância; vale dizer: não se fala, aqui, em atribuição de responsabilidade solidária a quem, em conjunto, deu azo ao fato gerador, senão a quem com esse evento se relaciona por outro modo” (ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 180).

²¹¹ DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária**: solidariedade e subsidiariedade. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf>. Acesso em: 23 out. 2018, p. 236.

indireta com o fato gerador, mas faz uma ressalva, conforme se verifica do trecho a seguir transcrito:

Assim, a princípio, o legislador somente poderá imputar o dever de pagar tributos aos sujeitos que: *i.* mantenham relação, ainda que indireta, com o fato jurídico tributário; ou *ii.* com a pessoa que o realizou. Afinal, apenas nessas circunstâncias assegura-se a repercussão do ônus tributário para a pessoa que realizou o seu suposto de fato, respeitando-se, via de consequência, os limites constitucionais e legais que regulam a matéria.

Utilizamos, todavia, a expressa *a princípio*, já que, conforme esclarecemos nos itens anteriores, esses requisitos não são de observância obrigatória quando o antecedente da norma de responsabilidade descreve uma ocorrência ilícita. Nessas situações não se exige a vinculação indireta do responsável ao fato imponível ou ao seu realizador [...]. Num resumo: apenas se o legislador se apropriar de fato ilícito como antecedente da regra de responsabilidade solidária e se valer de lei complementar para introduzir a presente norma no sistema será dispensado da observância dos limites a que nos referimos no parágrafo anterior.²¹²

Ou seja, a autora também destaca, mesmo que indiretamente, a necessidade de que a instituição de solidariedade, para hipóteses de responsabilidade tributária, tenha como exigência a vinculação do devedor solidário ao fato gerador (conforme estabelece o artigo 128 do código tributário nacional). Entretanto, a autora faz ao final uma ressalva, quanto à possibilidade de também haver a constituição de solidariedade em hipótese de fatos ilícitos, situação na qual entende que não haveria a necessidade de vinculação do devedor solidário com o fato imponível.

Quanto ao reconhecimento de haver a solidariedade por fatos ilícitos, ou mesmo de cunho sancionatório, visando auxiliar o ente fiscal na arrecadação ao erário público, autores como Paulo Caliendo²¹³ e Paulo de Barros Carvalho,²¹⁴

²¹² Ibid., p. 235.

²¹³ “A solidariedade legal decorre de pessoas que mesmo que não tenham praticado conjuntamente o fato gerador possuem a co-obrigação legal de pagar o tributo por força de lei. Esse é o caso do transportador que pode responder solidariamente pelo transporte de mercadorias clandestinas, que caracterizem descaminho ou contrabando. Mesmo que não seja provada a participação ativa do transportador permanece a obrigação solidária. O dever legal se justifica aqui pela necessidade de colaboração com o cumprimento das normas fiscais.” (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 531).

²¹⁴ O autor, quando da análise da solidariedade prevista no artigo 124, II do CTN, destaca os limites constitucionais para que o legislador institua como devedor pessoa estranha ao fato gerador, e conclui que se houver, terá natureza diversa da obrigacional: será de cunho sancionatório. Segue trecho da obra do autor: “A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado da ocorrência do fato típico. Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência. Diante de óbice de tal porte, incontornável sob qualquer pretexto, devemos entender que os devedores solidários, instituídos

comungam desta possibilidade. Contudo, eles não fazem alusão de que nesses casos não deva existir vinculação com o fato gerador.

Nesse ponto concorda-se com os autores, quanto à possibilidade de também haver a solidariedade em casos de sanções, mas discorda-se de Andréa Medrado Darzé quando ao término do trecho transcrito, a mesma conclui que nas situações de ilícitos, não haja a necessidade do devedor estar vinculado mesmo que indiretamente ao fato gerador.

Mesmo nas hipóteses de cunho sancionatório, o escolhido como devedor solidário necessita estar vinculado sim ao fato gerador, de sorte a exercer algum tipo de poder sobre a situação, optando por cumprir a lei, ou descumpri-la e com isso assumir o ônus da sua atitude, ou mesmo da sua omissão. Como no exemplo citado por Paulo Caliendo, do transportador que responde por transportar carga irregular. Neste caso o transportador tem condições de prestar o serviço ou não, e de aferir a documentação, podendo evitar participar do ato indevido que enseja o pagamento de tributo além de penas pecuniárias. Mesmo neste exemplo, existe um liame indireto com o fato gerador, possibilitando à pessoa aferir as consequências do seu ato, ou omissão.

A conclusão acima em nada afasta as premissas até aqui apontadas, pois mesmo nas hipóteses de atos de natureza sancionatória, a solidariedade atribuída a terceiros permanece sendo passível de ocorrer sobre a figura do responsável tributário, o qual pode ser estabelecido através de lei, inclusive em casos diversos dos já previstos no Código Tributário Nacional e desde que haja a vinculação ao fato gerador, exigências estas todas fixadas no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Lembremos que o artigo 128 do Código Tributário Nacional traduz uma regra geral de responsabilidade, sendo que a solidariedade do artigo 124, inciso II do Código Tributário Nacional é passível de ser aplicada a responsáveis e/ou responsáveis e contribuintes. Tendo esta natureza de poder criar um vínculo de solidariedade a terceiros, os quais também são responsáveis tributários, por lógica

pela lei, e estranhos ao evento jurídico-tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever. [...] Pondera-se, contudo, que se falta ao legislador de um determinado tributo competência para colocar alguém na posição de sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, ele pode legislar criando outras relações, de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. É justamente aqui que surgem os sujeitos solidários, estranhos ao acontecimento do fato jurídico tributário. Integram outro vínculo jurídico, que nasceu por força de uma ocorrência tida como ilícita.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 382-383).

esta solidariedade não poderia deixar de respeitar a exigência estabelecida na disposição geral da responsabilidade tributária, qual seja: vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação.

Como conclusão do presente ponto, evitando-se qualquer confusão sobre o tema, repisa-se que a disposição contida no artigo 124, inciso II do código tributário nacional exige a vinculação do terceiro mesmo que indiretamente ao fato gerador, mas não que este terceiro realize o fato gerador em conjunto com o contribuinte, pois caso assim ocorresse estaríamos diante de outro contribuinte, e não de um terceiro responsável, e seria o caso previsto no inciso I do mesmo artigo 124, e não do inciso II. Além disso, reitera-se que a referida modalidade de solidariedade não cria uma nova forma de sujeição passiva, apenas gradua a obrigação entre as partes devedoras envolvidas, ou seja, entre contribuinte(s) e responsável(is) tributário(s), ou entre responsáveis tributários.

2.5 Limites constitucionais para a criação de hipóteses de responsabilidade tributária

A instituição de responsabilidade tributária possui limites previstos no ordenamento jurídico pátrio.

Esse tema possui grande relevância ao instituto jurídico da responsabilidade tributária, haja vista que nestes casos, como já apontado alhures, um terceiro é chamado a assumir pelo adimplemento de obrigação tributária de pagar do contribuinte. Por tal motivo, a assunção de tal responsabilidade deve ser justificável, previsível e propiciar condições para que o responsável cumpra a sua obrigação, evitando a redução do seu próprio patrimônio.

Conceber-se que o legislador possa atribuir a responsabilidade a qualquer pessoa pelo simples fato do contribuinte permanecer inadimplente, ensejaria em grande risco à direitos e garantias não apenas previstos em lei, mas também previstos na Constituição Federal Brasileira.

Por tais razões é que iremos abordar alguns desses limites no âmbito constitucional. Já iniciamos o estudo desses limites, em especial no âmbito infraconstitucional, e com uma pequena abordagem no âmbito constitucional, ao qual dar-se-á continuidade neste momento.

No que se refere ao âmbito constitucional, não obstante inexistir menção expressa da figura jurídica da responsabilidade tributária na Constituição Federal de 1988, há entendimentos quanto à existência de limites os quais são extraídos de regras e princípios postos na Carta Magna Brasileira, entendimento este com o qual comungamos.

Visando analisarmos alguns desses limites, os quais serão de grande valia para o objeto do presente trabalho, iniciaremos com a limitação quanto à natureza do veículo capaz de introduzir normas as quais criem hipóteses de responsabilidade tributária.

2.5.1 Necessidade de previsão em lei (lei ordinária ou lei complementar?)

Quanto ao veículo capaz de introduzir esse tipo de responsabilidade, conforme já antecipado durante a análise dos tipos de responsabilidade, e quando da análise do artigo 124 do código tributário nacional, já se mencionou à necessidade de que as referidas obrigações de terceiros sejam instituídas pela via de lei.

Não poderia ser diferente, haja vista que a nossa Constituição Federal vigente, no seu artigo 5º, inciso II, dispõe que ninguém será obrigado a fazer ou deixar algo senão em virtude de lei.²¹⁵ Referida disposição está contida no título dos direitos e garantias fundamentais, consistindo, portanto, em cláusula pétrea.²¹⁶

Por mais óbvia que possa parecer a referida afirmação, lembremos que na atual conjuntura em que vivemos, a concepção de que obrigações devam estar previstas em lei é contemporânea, usualmente aceita por todos em um estado

²¹⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;
 [...] (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 13 out. 2018).

²¹⁶ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

[...]

IV - os direitos e garantias individuais. (Ibid.).

democrático de direito, mas nem sempre foi assim, e mister que esteja previsto na Carta Magna para evitarmos retrocessos.

Ainda, tamanha foi a preocupação do constituinte originário com o tema, que o mesmo reiterou a referida previsão, especificamente para fins tributários, quando da previsão do artigo 150, inciso I da Constituição Federal de 1988.²¹⁷

Tratando-se a responsabilidade tributária em uma forma obrigacional perante terceiros, pessoa diversa do contribuinte, a adimplir com a obrigação deste último, por certo que somente através de lei pode ser instituída a referida obrigação.

E no que se refere ao instituto da responsabilidade tributária, apesar do mesmo não constar expressamente na Constituição Federal de 1988,²¹⁸ temos as disposições do artigo 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, as quais apesar de não fazerem menção explícita à responsabilidade tributária, dispõem quanto à obrigatoriedade de lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária a qual trate, respectivamente, da definição de “contribuintes” e sobre obrigação.

Conforme já exposto anteriormente, a figura do contribuinte não se confunde com a do responsável tributário, tanto que este surge em razão da necessidade de adimplir com a obrigação originária do primeiro. Não obstante, apesar do constituinte não ter mencionado expressamente a necessidade de lei complementar traçar a

²¹⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...] (Ibid., grifo nosso).

²¹⁸ Nesse sentido José Gomes de Lima Neto, ao qual reconhece que não obstante não haver expressa previsão da figura da responsabilidade tributária no texto constitucional, de qualquer sorte materialmente o tema está previsto, mesmo que implicitamente, razão pela qual é possível concluir-se que a matéria enseja limites ao poder de tributar dos entes públicos. Neste sentido, segue excerto da obra do autor quanto ao assunto: “[...], é forçoso se concluir que a gênese da responsabilidade tributária, isto é, o parâmetro normativo da matéria, é encontrado na Constituição Federal, restando às legislação complementar e ordinária desenvolverem o tema sem se afastarem das balizas traçadas pela Lei Maior. [...] Em todos esses casos, a Constituição da República, ainda que indireta ou implicitamente, indica o sujeito passivo da obrigação tributária que nascerá com a ocorrência do seu correlativo fato gerador. Malgrado se tratar de dispositivos constitucionais alusivos à competência tributária, ou seja, com conteúdo e significação atributivos, servem-se, também, ao controle e limitação do poder de tributar do Estado, na medida em que escolhem os fatos, estados de fatos e comportamentos que podem dar ensejo à ocorrência da obrigação tributária, sem olvidar que determinam o aspecto pessoal da regra matriz de incidência tributária, definindo, assim, aqueles que exigem a prestação, bem como aqueles que têm o dever de cumpri-la. [...] Neste cotejo, diferente dos textos normativos da Constituição, a legislação infraconstitucional é, necessariamente, mais detalhada e esmiuçada ao tratar a matéria, indicando taxativamente aquele que possui o dever de pagar o tributo. Entrementes, estas normas estão sujeitas ao controle de constitucionalidade material daqueles, razão pela qual nos filiamos à corrente doutrinária que sustenta ter a sujeição passiva tributária, mais especificamente a responsabilidade tributária, raízes fincadas na Magna Carta.” (LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: pressupostos e limites**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 56-57).

normas gerais também quanto à figura do responsável tributário, entendemos tratar-se de possível atecnia do constituinte originário, ou mesmo de dificuldade prática de tratar de todos os institutos jurídicos vinculados às matérias tributárias.

Ademais, não obstante não haver expressa menção à figura do responsável tributário, de qualquer sorte na alínea subsequente do referido dispositivo constitucional temos a previsão quanto à necessidade de lei complementar tratar, também, da obrigação em matéria tributária. Desta forma, havendo a disposição quanto à necessidade de lei complementar tratar das obrigações, temos que se encontra inserido dentro desta previsão a figura da responsabilidade tributária, haja vista a própria natureza deste instituto jurídico, assertiva esta reforçada pelo código tributário nacional, o qual estabelece no título II, do seu livro segundo, as normas gerais sobre obrigação tributária, sendo que no capítulo IV, deste título II, está prevista a sujeição passiva da obrigação tributária, sujeição esta dividida entre contribuinte e responsável tributário.

Dessa forma, analisando-se a Constituição Federal de 1988 em conjunto com o código tributário nacional, aferimos que há a obrigatoriedade de que normas gerais em relação à matéria de responsabilidade tributária também devam ser estabelecidas através de lei complementar.

Neste sentido, reconhecendo que a responsabilidade tributária deva estar prevista em lei, podemos extrair os ensinamentos de Leandro Paulsen, para o qual não obstante a responsabilidade esteja legitimada no dever fundamental de colaboração com a Administração, a sua instituição necessariamente deve vir estabelecida através de lei.²¹⁹

²¹⁹ “Toda e qualquer mudança em tal situação, que dispense o contribuinte de fazer o pagamento, que o obrigue a suportar retenção, que exclua sua responsabilidade ou que atribua ao descumprimento de suas obrigações a possibilidade da Fazenda, subsidiariamente, buscar a satisfação no patrimônio de terceiro responsável exigem instrumento legislativo do mesmo nível. E mais, lei prévia, que preserve a segurança jurídica em seu conteúdo de certeza do direito. [...] Além da exigência de lei, é importante ter em conta que as normas de substituição e de responsabilidade têm autonomia. Assim é que é necessário que sejam estabelecidos seus próprios pressupostos de fato e sujeitos, o que deve ocorrer sempre por lei em sentido estrito. [...] Em suma, o fundamento da substituição e da responsabilidade é o dever de colaboração e a praticabilidade da tributação. É o que justifica que o legislador imponha deveres aos terceiros não titulares da capacidade contributiva. Todavia, sem lei específica, não há substituição nem responsabilidade. Estas não se presumem. Há que ter suporte direto em lei em sentido estrito. A lei, portanto, é a fonte formal direta das obrigações do substituto e do responsável, tendo como fundamento de legitimação o dever fundamental de colaboração com a Administração e o princípio da praticabilidade.” (PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 181-183).

Também para Frederico Menezes Breyner a limitação do legislador ao estabelecimento de responsabilidade tributária através de lei se torna imperiosa, em especial pelo fato deste terceiro sequer participar do fato gerador, razão pela qual se para o contribuinte já se exige a previsão expressa em lei, por mais razão ainda deva estar a responsabilidade também estabelecida através de instrumento legislativo.²²⁰

O reconhecimento quanto à necessidade da responsabilidade tributária estar prevista em lei e, portanto, tratar-se de um limite ao legislador, é reconhecido em outros autores, dentre eles: Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas,²²¹ José Gomes de Lima Neto²²² e Rafael de Souza Medeiros.²²³

No mesmo sentido, outros autores reconhecem a necessidade da matéria referente à responsabilidade tributária está prevista em lei. Se extrai esta conclusão quando os mesmos dispõem quanto ao tipo de veículo legal que deva tratar do tema.

²²⁰ “Quanto à legalidade, ela é necessária na medida em que o responsável tributário não decorre diretamente da materialidade descrita. Dessa forma, torna-se ainda mais imperioso que a lei eleja expressamente o responsável, pois ele não realiza o fato gerador. Em suma, a exigência de lei expressa remete-se aos princípios da segurança jurídica e da vedação de discricionariedade na atividade tributária.” (BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 187, abr. 2011, p. 70).

²²¹ “Por fim, conclui-se que no sistema jurídico pátrio, a responsabilidade tributária é uma espécie de sujeição passiva, sendo uma das opções que o legislador possui para imputar a alguém a obrigação de pagar tributo, podendo fazê-lo tanto contra quem possuir ‘relação pessoal e direta’ com a situação que constitua o respectivo fato gerador (contribuinte), tanto contra outro sujeito de direitos, desde que por ‘disposição expressa de lei’ (terceiro responsável).” (DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7066/1/Marcelo%20da%20Rocha%20Ribeiro%20Dantas.pdf>. Acesso em: 26 out. 2018, p. 107, grifo do autor).

²²² “Já foi dito que a responsabilidade tributária tem umbilical ligação com o princípio da estrita legalidade, de modo que, se ao contribuinte (natural devedor do tributo) o dever de cumprir com a obrigação só se lhe pode ser atribuído por meio de expressa previsão legal, muito mais se mostra a necessidade de observância radical à lei para indicação de terceiro mediata e obliquamente ligado ao fato gerador da obrigação tributária.” (LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: pressupostos e limites**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 71-72).

²²³ “Todas essas disposições apontam o papel basilar que a legalidade exerce no Direito Tributário e permitem reconstruir com substancial segurança regra segundo a qual qualquer hipótese de responsabilidade tributária, em toda a sua extensão, precisa necessariamente estar prevista em lei. Seria, ademais, um contrassenso determinar que o contribuinte esteja expressamente previsto na lei que instituiu o tributo e deixar sem tal proteção o responsável. Se o legislador depende de autorização legal para estabelecer obrigação tributária em face do contribuinte, com muito mais motivo deve estar prevista em lei essa situação excepcional que corresponde à responsabilidade tributária.” (MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 103-104).

Conforme já tratado em tópico anterior, em razão do disposto no artigo 146 da Constituição Federal de 1988, alguns doutrinadores entendem que a matéria da responsabilidade deva estar disposta através de lei complementar, enquanto outros interpretam que pode ser tratada via lei ordinária.

Fato inconteste reside em que a todos existe a limitação constitucional de que o tema deva ser tratado através de lei.

Não obstante, quanto ao tipo de veículo a introduzir a referida norma, apesar de já termos nos pronunciado outrora quanto ao mesmo, cabe-nos a complementação do assunto, com a citação de mais alguns autores sobre o tema, com os quais concordamos em parte.

Para alguns autores, a previsão de responsabilidade tributária somente poderia ser veiculada através de lei complementar. Neste sentido podemos citar Rafael de Souza Medeiros²²⁴ e Fábio Pallaretti Calcini.²²⁵

Há quem interprete que efetivamente a matéria referente à responsabilidade tributária, em especial por força das disposições contidas no artigo 146, inciso III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal de 1988, deva ser tratada através de lei complementar, mas não necessariamente que as hipóteses de responsabilidade tributária não possam ser instituídas por lei ordinária. Explicando melhor: se reconhece que as normas gerais acerca da responsabilidade tributárias devam estar estabelecidas via lei complementar, por exigência constitucional, mas estabelecidas

²²⁴ O autor afirma que a matéria de responsabilidade somente poder ser tratada via lei, e conclui que a mesma deva ser a lei complementar. No entanto, o mesmo também reconhece que esta função é exercida pelo CTN, e que neste estão estabelecidos critérios gerais e as hipóteses de responsabilidade. Apesar disso, analisando tema idêntico ao presente trabalho, o autor conclui que em face da inexistência de previsão de responsabilidade de grupos econômicos nas hipóteses elencadas nos artigos 134 e 135 do CTN, não haveria possibilidade de tal responsabilização, razão pela qual enseja a conclusão de que ao autor, mesmo que uma lei ordinária trata da matéria da responsabilização, dentro dos limites já estabelecidos pelo CTN, na parte de regra geral, não seria válida. Neste sentido, segue trecho no qual o autor reconhece a necessidade de lei complementar tratar da matéria de responsabilidade tributária: “As considerações apresentadas demonstram que a responsabilidade só pode ser atribuída mediante previsão legal expressa e, em face da regra de reserva do artigo 146, III, ‘a’, da Constituição, de lei complementar. Essa função é exercida pelo Código Tributário nacional, o qual estabelece os critérios gerais e as hipóteses de responsabilidade tributária nos seus artigos 128 a 138.” (Ibid., p. 104).

²²⁵ “Deste modo, é possível notar que resta impossível impor responsabilidade tributária, senão por meio de lei complementar. [...] Mais do que isso, seria um total disparate jurídico termos no Código Tributário Nacional os requisitos para a responsabilidade tributária, em especial, por solidariedade, tratados por lei complementar, porém, possibilitando à lei ordinária dispor da maneira que lhe aprouver sobre a matéria, visando elastecer sua aplicabilidade, bem como reduzindo os requisitos exigidos por aquela lei nacional.” (CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 167, ago. 2009, p. 47).

as normas gerais através de lei complementar, os entes públicos, como União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios podem, através de lei ordinária, estabelecerem hipóteses de responsabilidade tributária, desde que respeitadas as normas gerais estabelecidas previamente.

No sentido de que a lei complementar é exigida para fins de instituição das normas gerais sobre a responsabilidade tributária, podemos citar Leandro Paulsen,²²⁶ José Gomes de Lima Neto²²⁷ e Dayana de Carvalho Uhdre.²²⁸

De forma mais específica, afirmando expressamente que pode o legislador ordinário, desde que respeitadas as regras gerais contidas no CTN, instituir novas

²²⁶ “O art. 128 do CTN é norma geral de referência para a instituição de hipóteses de substituição e de responsabilidade tributária em sentido estrito.” (PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 185).

²²⁷ José Gomes de Lima Neto trata em momentos diversos da sua obra sobre a natureza das normas gerais as quais devam ser tratadas através de lei complementar, e a conclusão de que cabe à norma geral dispor sobre a responsabilidade tributária. Unificando-se ambas as conclusões, afere-se que, na linha do que foi exposto pelo referido autor, estabelecida a norma geral, poderá o tema ser tratado através de leis ordinárias. Neste sentido seguem excertos através dos quais se chegou à referida conclusão: “[...] a lei complementar versará sobre linhas gerais acerca do assunto determinado pela Constituição, não podendo adentrar nas minúcias legislativas de competência dos entes tributantes. Destarte, ao passo que a lei complementar que institui normas gerais em matéria tributária encontra seu fundamento de validade na Constituição Federal, servindo-lhe de braço extensor, fundamenta a validade das normas dos entes federados coligadas à matéria geral. [...] a própria Constituição da república, repita-se, delimita seu campo de atuação material, passando a lei complementar a servir como razão ou fundamento de validade para as outras normas que legislem sobre a referida matéria. [...] nos filiamos ao pensamento que a Carta da República, ao se valer, equivocadamente, do vocábulo ‘contribuinte’, quis, efetivamente, fazer menção ao sujeito passivo do critério pessoal do fato gerador tributário. Destarte, dúbidas não pairam sobre caber à norma geral o tratamento do tema responsabilidade tributária.” (LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: pressupostos e limites**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 113-114, 133).

²²⁸ A autora, na sua obra, trata das limitações advindas da competência tributária dos entes tributantes, e não obstante no trecho que segue transcrito a mesma estar tratando de forma geral quanto à obrigatoriedade de lei complementar e da sua natureza de norma geral, nos referidos excertos estava sendo tratada da referida obrigatoriedade para fins de sujeição passiva tributária, prevista no artigo 146, III, “a” e “b” da CF/88, aplicável perfeitamente ao ponto sob análise. Segue a transcrição dos referidos excertos, através dos quais se afere que também, para esta autora, a lei complementar serve como norte, inclusive de aferição posterior da validade das leis tratadas pelos entes públicos, quando da instituição de algum tipo de sujeição passiva tributária: “Percebe-se que, em matéria tributária, essas leis complementares não são veículos de leis sobre tributação (normas de conduta), mas de leis sobre leis de tributação, normas de produção normativa (normas de estrutura). E, justamente por ser norma geral nada mais que norma sobre produção normativa, esclarecedora e/ou condicionante do exercício da competência pelos entes federativos, compartilho do entendimento de que a lei complementar tributária deteria apenas uma função: estabelecer normas gerais. [...] Dessa forma, a sujeição passiva é matéria que, por expressa determinação constitucional (art. 146, II e III, ‘a’ e ‘b’ da CF), deve ter seus delineamentos fundamentais estabelecidos em lei complementar. Assim, o legislador ordinários dos entes políticos, quando do exercício de suas competências legislativo-tributárias, deverão observar as limitações veiculadas tanto na Constituição Federal quanto na lei complementar de normas gerais.” (UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência tributária: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 190).

hipóteses de responsabilidade tributária, podemos citar Renato Lopes Becho, conforme excerto que segue transcrito:

Todavia, não estão no CTN todas as hipóteses legais de responsabilização tributária. Conforme consta do citado dispositivo, o legislador ordinário poderá estabelecer regras de responsabilização, desde que respeite o limite contido no art. 128 do Código: vinculação com o *fato gerador*.²²⁹

Concorda-se com a afirmação de que a matéria referente à responsabilidade tributária deva estar contida em lei complementar, pelo menos quanto às regras gerais, podendo sim o legislador ordinário estabelecer outras hipóteses, desde que sempre respeitadas as normas pré-estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.

Não obstante, se reitera uma ressalva, à qual há hipóteses nas quais a responsabilidade tributária somente possa ser tratada através de lei complementar. Qual seja: às hipóteses de responsabilidade tributária já tratadas pelo Código Tributário Nacional ou em outras leis complementares. Novas regras, ou mesmo atribuição de efeitos diversos dos já estabelecidos anteriormente em lei complementar, somente poderão ser introduzidos no sistema jurídico nacional através de outra lei complementar.

Portanto, ao legislador está imposta a limitação constitucional quanto à obrigatoriedade de tratar o tema da responsabilidade tributária através de lei complementar, quanto ao estabelecimento de normas gerais. Estabelecidas estas, poderá o legislador tratar de novas hipóteses, mesmo através de lei ordinária, desde que sejam respeitadas as regras gerais, dentre as quais, atualmente, temos a exigência do terceiro (responsável) estar vinculado ao fato gerador, para que possa ter algum controle, disposição sobre a riqueza gerada com o fato gerador, facultando-lhe a condição de poder dispor e cumprir com a obrigação de recolher o tributo ao erário público.

2.5.2 Princípio da capacidade contributiva

²²⁹ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 42, (grifo do autor).

O princípio da capacidade contributiva está disposto no artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal de 1988,²³⁰ trata-se de norma a qual dispõe quanto à aferição da capacidade que alguém possui de suportar um determinado encargo.

Regina Helena Costa possui a seguinte concepção sobre o princípio da capacidade contributiva:

O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça da ambigüidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.²³¹

Klaus Tipke e Douglas Yamashita dão ao princípio da capacidade contributiva o seguinte significado:

Todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.²³²

Luís Eduardo Schoueri traz um conceito dúplice, o qual se amoldará ao presente ponto deste trabalho. Para Schoueri, a capacidade contributiva pode ser aferida através de duas feições: absoluta (objetiva) e relativa (subjativa).²³³

²³⁰ Art. 145 [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 13 out. 2018).

²³¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 101.

²³² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

²³³ “Este ponto nem sempre fica claro entre os que escrevem sobre a capacidade contributiva e por isso mesmo é muito comum que alguns neguem a existência do Princípio e outros o apresentem como muito fluído: possivelmente, não estão falando sobre o mesmo fenômeno. A capacidade contributiva pode ser: (i) um limite ou critério para a graduação da tributação; ou (ii) um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis. No primeiro caso, falar-se-á em capacidade contributiva relativa ou subjativa; no último, em capacidade contributiva absoluta ou objetiva. Esta será ‘a existência de uma riqueza apta a se tributada (capacidade contributiva como pressuposto de tributação)’, enquanto no sentido subjetivo, será ‘a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais.’” (capacidade contributiva como critério de

Do ponto de vista da concepção subjetiva, esta leva em consideração as condições pessoais do contribuinte, a sua capacidade de suportar ou não a carga tributária, bem como a própria análise deste limite face ao interesse público, o qual, conforme o próprio nome, consiste em um “interesse público.”²³⁴

Por certo que a capacidade contributiva, interpretada de forma literal na forma como está posta na Constituição Federal de 1988, aplicar-se-ia exclusivamente aos contribuintes. No entanto, interpretamos que o referido princípio se estende ao responsável tributário.

Nesse sentido, e utilizando os conceitos acima apresentados, em especial a concepção subjetiva apresentada por Schoueri, mesmo que tenha sido moldada para o contribuinte, entendemos que possa ser aplicada ao responsável na medida em que o legislador também deve aferir a capacidade do mesmo de suportar o referido ônus, mais especificamente, a capacidade de dispor da riqueza gerada pelo fato gerador, tendo o controle e a capacidade de mantê-la consigo, com o escopo de destiná-la ao erário público.

Para Leandro Paulsen a capacidade contributiva de regra não seria aplicável em linha de defesa ao responsável tributário, haja vista que este não se trata de contribuinte, salvo quando a lei esteja transferindo o encargo econômico ao terceiro. Nas palavras do autor:

O princípio da capacidade contributiva poderá ser invocado, isto sim, quando haja vício na lei, de modo que, a título de substituição ou de responsabilidade, em verdade se esteja transferindo o próprio encargo econômico da tributação ao terceiro, sem que, todavia, seja sua a

graduação e limite do tributo). (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 332).

²³⁴ “Quando encarada a capacidade contributiva do ponto de vista subjetivo, querem-se conhecer as condições pessoais do contribuinte, *i.e.*, se ele pode, ou não, suportar a carga tributária. A questão se resume a saber se existe um ponto, abaixo ou acima do qual descabe a incidência de um tributo, ou, ainda, até onde pode atingir a tributação; no primeiro caso, estar-se-á cogitando do mínimo de subsistência; ultrapassando o limite, versar-se-á sobre o confisco. Trata-se da aptidão econômica, *i.e.*, a capacidade de ser contribuinte. [...] Nesta acepção relativa, parece que o Princípio da Capacidade Contributiva deve espalhar-se por todas as categorias tributárias: não tendo o contribuinte o mínimo para sua sobrevivência, não pode ele ser constrangido a contribuir para as despesas públicas, ainda que ele as tenha causado (o serviço público é, sempre, de interesse público, ainda que dirigido a alguém). No caso de tributo com efeito de confisco, o próprio constituinte tratou de estender a proteção a qualquer espécie tributária, como se verá mais adiante. Mínimo existencial e confisco oferecem as balizas da capacidade contributiva, no sentido subjetivo, que ‘começa *além* do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade’. Assim, no sentido subjetivo, o Princípio da Capacidade Contributiva não se limita aos impostos.” (Ibid., p. 332-333, grifo do autor).

capacidade contributiva apontada na norma principal que tenha imposto a obrigação de pagar tributo.²³⁵

Entretantes, o autor desenvolve raciocínio atrelado ao princípio da capacidade contributiva, em conjunto com a razoabilidade e a proporcionalidade, concluindo, através desta linha de raciocínio, pela aplicação do princípio da capacidade colaborativa ao responsável tributário.

O princípio da capacidade colaborativa está para a instituição de obrigações de substitutos e de responsáveis tributários como o princípio da capacidade contributiva está para a instituição de tributos: dá-lhe suporte, medida e limite. A capacidade colaborativa é requisito para a instituição de deveres de colaboração, enquanto a capacidade contributiva o é quanto à instituição de tributos. O paralelo é pertinente e esclarecedor.²³⁶

A linha de pensamento desenvolvida pelo autor se coaduna com a que nossa, não apenas quanto à necessária vinculação do responsável tributário ao fato gerador, mas quanto ao efetivo poder que este tenha de disposição da parcela devida a título de tributo, para que lhe seja possível, efetivamente, destinar aos cofres públicos o referido valor, evitando, assim, que o seu patrimônio seja reduzido.²³⁷

Em entendimento similar ao aqui exposto, Dayana de Carvalho Uhdre afirma que o princípio da capacidade contributiva não se trata de uma limitação direta à escolha do sujeito passivo,²³⁸ mas reconhece que se trata de uma forma de

²³⁵ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p.184.

²³⁶ *Ibid.*, p. 185.

²³⁷ “O controle da validade das normas de responsabilidade tributária, assim como sua adequada interpretação e aplicação, depende da compreensão de que não é dado ao legislador ampliar, arbitrariamente, as garantias do crédito tributário, simplesmente impondo a terceiros não contribuintes a obrigação de suportar a satisfação do crédito tributário correspondente à obrigação de contribuir. As hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros dependem da capacidade de colaboração dessas pessoas a quem, ainda que implicitamente, se imponha deveres de colaboração. Para tanto, têm de ter a capacidade de colaboração que lhes habilite a agir em favor da fiscalização ou da arrecadação dos tributos. Essa capacidade é revelada pela vinculação ao contribuinte ou ao fato gerador que lhes permita facilitar ou subsidiar a fiscalização, zelar pelo recolhimento do tributo por parte do contribuinte evitando ou impedindo que sejam praticados por ele atos de sonegação, etc. Apenas quando, lhe sendo possível colaborar, tenha o terceiro deixado de cumprir obrigações de colaboração a cujo descumprimento a lei vincule a consequência jurídica da responsabilidade tributária, é que poderá dele ser exigido que suporte com o seu próprio patrimônio a satisfação do crédito.” (*Ibid.*, p. 189).

²³⁸ “É dizer, o princípio da capacidade contributiva, a nosso ver, é limitação voltada a repercussão do tributo, e não a escolha do sujeito passivo da relação jurídica tributária”. (UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência tributária: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 174).

limitação indireta,²³⁹ e conclui, neste sentido, reconhecendo que não obstante o princípio ser dotado de uma carga limitadora quanto à escolha da materialidade da hipótese de incidência e sua respectiva base de cálculo, indiretamente atinge aos sujeitos passivos.

Neste sentido, a autora adota a linha desenvolvida por Marçal Justen Filho,²⁴⁰ citando o entendimento do referido autor, para o qual somente poderia ser colocado na qualidade de sujeito passivo pessoa a qual esteja em relação de poder sobre a parcela devida a título de tributo, concluindo, dessa forma, que indiretamente a capacidade contributiva enseja um tipo de limite à escolha do sujeito passivo.²⁴¹

Também nesta linha de raciocínio, José Gomes de Lima Neto reconhece a obrigatoriedade do legislador levar em consideração a capacidade contributiva, mesmo que de forma indireta, para fins de atribuição de sujeição passiva.²⁴²

Há entendimentos mais restritivos quanto ao tema. Para Maria Rita Ferragut a capacidade contributiva determina que o legislador eleja para fins de criação de tributo somente fatos de relevância econômica, considerando não a riqueza de uma pessoa, mas um determinado fato que gere riqueza, e dentro de um limite o qual não se torne confiscatório.²⁴³ Para a autora, a capacidade contributiva não limita o legislador para fins de sujeição passiva,²⁴⁴ não fazendo ressalva quanto à

²³⁹ UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência tributária: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 175.

²⁴⁰ Ibid., p. 176.

²⁴¹ “À guisa de conclusão do presente tópico, deixamos assente nosso entendimento de que o princípio da capacidade contributiva em que pese limitar, de forma direta, apenas a escolha da materialidade da hipótese de incidência, assim como da base de cálculo àquela afeta, acaba por indiretamente repercutir no universo de ‘sujeitos passivos’ aptos a integrarem o critério pessoal do conseqüente da regra-matriz. Destarte, tendo em vista a concretização daquele princípio (capacidade contributiva), que se dá pela apreensão, pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária, de parcela daquela riqueza manifestada, apenas os sujeitos aptos a verterem tais valores aos cofres públicos, ou ao menos que detenham a possibilidade (‘situação-base de poder’) de exigirem tal adimplemento, podem ser chamados a integrarem o polo passivo da referida obrigação.” (Ibid., p. 178).

²⁴² “Uma vez que duas são as normas que circundam a responsabilidade tributária. A primeira estabelece a relação contributiva, e a segunda, a relação de substituição ou de transferência (responsabilidade). Cediço que as segundas dependem das primeiras, não podendo desvirtuá-las, de modo que a capacidade contributiva, enquanto elemento – ainda que indireto – do próprio núcleo material da hipótese de incidência da norma de tributação haverá de ser observada no âmbito da sujeição passiva indireta, ainda que por questões únicas de exequibilidade normativa (praticidade).” (LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: pressupostos e limites**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 85).

²⁴³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 45.

²⁴⁴ “Entendemos que a capacidade contributiva determina que os impostos sejam graduados segundo a manifestação de riqueza do fato jurídico, possibilitando e, ao mesmo tempo, limitando a tributação. [...] Não regula, nesse sentido, a sujeição passiva, que, conforme já vimos, é a circunstância de um sujeito figurar no polo passivo de uma relação jurídica, e não a aptidão para

possibilidade de indiretamente haver algum tipo de limitação em face à necessidade de identificação de algum signo de poder de controle do terceiro responsável frente ao valor tributável e devido ao erário público.

Também no sentido de ser inviável a aplicação do princípio da capacidade contributiva para fins de limitação à eleição de responsável tributário, Thiago Buschinelli Sorrentino, para o qual o referido princípio não constitui limitação à escolha do responsável tributário.²⁴⁵

Não se desconhece que a natureza do princípio da capacidade contributiva está diretamente vinculado com a própria mensuração do quanto o contribuinte é capaz de suportar a carga do tributo, de sorte a contribuir com as despesas do Estado, mas ao mesmo tempo sem exaurir o seu patrimônio, ou mesmo a sua fonte geradora de riqueza, mas também, na linha exposta por alguns dos doutrinadores mencionados, não se pode desconsiderar este efeito vinculativo também quando da escolha da sujeição passivo do terceiro.

Efetivamente a disposição contida no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal faz referência apenas ao contribuinte e não ao responsável tributário. Tal circunstância não afasta a necessidade do legislador também considerar, necessariamente, a capacidade do terceiro de dispor dessa parcela da riqueza devida ao erário público.

Não se pode conceber que o legislador possa escolher, livremente, qualquer pessoa a adimplir com a dívida tributária do contribuinte, simplesmente por ter maiores condições financeiras, por morar perto, ou qualquer outro requisito desvinculado do fato gerador, ou mesmo da pessoa do contribuinte (ressalvada a limitação prevista no código tributário nacional para estes últimos casos).

suportar o ônus fiscal. O sujeito passivo pode ser qualquer pessoa eleita pela lei, desde que o tributo que estiver sendo pago seja subtraído da parcela da riqueza manifestada no fato jurídico.” (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 46).

²⁴⁵ “Todas as particularidades citadas da capacidade contributiva o tornam inadequado para o controle de normas que atribuam responsabilidade tributária, [...] Com efeito, se houver a necessidade de controle com base na capacidade contributiva, o órgão administrativo ou jurisdicional irá tomar como um de seus objetos **a norma que institui o tributo**, e não a norma que atribui responsabilidade.” (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. **Controle, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, da atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores de pessoas jurídicas**. 2008. 482 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8070/1/Thiago%20Buschinelli%20Sorrentino.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 228. Grifos do autor).

Nessa linha de argumentação, apesar da limitação do responsável estar prevista no artigo 128 do código tributário nacional, também entendemos que do princípio da capacidade contributiva emana uma diretriz maior ao legislador pátrio.

Não se discute que o principal vetor que se extrai deste princípio consiste na observância do legislador quanto a um limite direto sobre a riqueza gerada com o fato gerador e a capacidade do contribuinte de suportá-la, sem colocar em risco a perda substancial da riqueza, tampouco ensejando um efeito confiscatório.

Contudo, entendemos que deste princípio emanam outros vetores menores, sem tanto destaque, portanto de menor vislumbre, mas nem por isso deixam de existir. Temos que reconhecer que o referido princípio possui uma abrangência capaz de resultar nesta observância obrigatória do legislador de aferir a capacidade contributiva, ou nos dizeres de Leandro Paulsen, esta capacidade “colaborativa” de dispor do valor devido ao erário público, oriundo de fato gerador do contribuinte, portanto de outrem, sem que tal ônus resulte em redução, ou mesmo confisco desta pessoa eleita como responsável tributária.

Por tais razões, mesmo que de forma indireta, ou com menor intensidade, entendemos que o referido princípio exerce efeito limitador ao legislador quando da escolha do terceiro o qual será designado para fins de responder pelo adimplemento do contribuinte.

2.5.3 Princípio do não confisco

O princípio que veda o efeito confiscatório está previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988.²⁴⁶

²⁴⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...] (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 13 out. 2018).

Referida limitação é considerada como uma garantia que o tributo incida sobre uma parcela de riqueza sem que a esvazie. A dificuldade está em se mensurar quando se atinge o referido limite.

A doutrina reconhece a dificuldade de se aferir o atingimento, ou não, do confisco em determinada situação.

Luís Eduardo Schoueri, tratando do tema, reconhece a dificuldade nessa identificação. Nas palavras do autor:

A identificação de uma situação de confisco dificilmente pode ser descrita com limites precisos. Afinal, se é notório que uma tributação da quase totalidade da renda, ou do patrimônio, constitui confisco, uma parcela ínfima não terá tal efeito, ainda que tome por base o mesmo patrimônio ou a mesma renda. A questão é saber o que é a “parcela ínfima” ou a “quase totalidade”. Onde encontrar o equilíbrio?²⁴⁷

O mesmo autor identifica uma relação desse princípio com a proibição de exagero, concluindo que uma das finalidades consiste em se evitar que o tributo ultrapasse o necessário para atingir a sua finalidade.²⁴⁸

Apesar do autor não tratar da aplicação da vedação do efeito de confisco como uma das formas de limitação ao legislador quando da escolha de responsáveis tributários, empregamos o conceito concedido pelo autor, quanto ao tributo não ultrapassar o necessário para atingir a sua finalidade, para construirmos uma ideia na qual a finalidade do instituto jurídico da responsabilidade tributária consiste em facilitar a arrecadação ao erário público através de terceiros os quais possuam, de alguma forma, alguma ingerência sobre a riqueza do fato gerador, em especial a capacidade de auxiliarem o Estado na arrecadação, sem colocarem em risco o seu patrimônio próprio.

A disposição constitucional quanto à matéria não limita à figura do contribuinte, ao menos na sua literalidade, o que facultaria uma possível interpretação quanto à aplicação da referida limitação à sujeição passiva como um todo, ou seja: abarcando também a figura do responsável tributário.

²⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 338.

²⁴⁸ “Relaciona-se o Princípio ora estudado com a ideia de proibição de exagero, impondo que se indague não apenas se um contribuinte está sendo mais gravado que o outro (o que seria a igualdade), mas, ao mesmo tempo, se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir sua finalidade.” (Ibid., p. 338).

Não há muitas manifestações quanto à possibilidade, ou não, de aplicá-lo à figura do responsável tributário.

Maria Rita Ferragut menciona quanto à impossibilidade da atribuição de responsabilidade tributária tornar-se confiscatória ao terceiro, mas não o faz frente a uma análise da aplicação deste princípio à figura do responsável tributário. A menção da autora à vedação do confisco, em tal situação, ocorre quando trata da limitação do legislador ao estabelecimento da referida obrigatoriedade, desde que exista alguma espécie de vínculo do terceiro com o fato gerador.²⁴⁹

Dayana de carvalho Uhdre chega a afirmar ser vedado ao legislador atribuir a terceiro responsável uma obrigação com efeito confiscatório, mas o faz no sentido de afirmar ser vedado que o legislador tribute um terceiro com efeito de confisco pelo simples fato de ser um terceiro.²⁵⁰

Da mesma forma, a autora também considera ser vedado o confisco do responsável tributário não pelo fato de ser um terceiro, mas sim pelo fato deste estar vinculado a um fato gerador, o qual, quando da sua concepção, deverá ter respeitado uma parcela do signo de riqueza do fato gerador, sem que venha a consumir integralmente a riqueza gerada pelo mesmo. Assim, conclui que se o tributo já tiver na sua concepção original uma natureza confiscatória (a qual seria para o próprio contribuinte, como acabará sendo para o responsável tributário), não poderá o responsável responder por algo que foge do seu limite de poder.²⁵¹

²⁴⁹ “Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não-confisco.” (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 43-44).

²⁵⁰ “Pois bem, indaga-se se estaria o legislador autorizado a desprestigiar o princípio da vedação à tributação com efeitos de confisco pela simples circunstância de a obrigação tributária ser imputada a terceiro. E, a resposta parece ser negativa.” (UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência tributária: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 182).

²⁵¹ “Assim, sustentou-se que apenas terceiros que se encontrem em situações de poder tal aptas a verterem tais valores (parcela de riqueza) aos cofres públicos, ou ao menos que detenham a possibilidade (‘situação-base de poder’) de exigirem tal adimplemento, podem ser chamados a integrarem a relação jurídica tributária como responsáveis. A observância ao princípio da vedação à tributação com efeitos confiscatórios, por outro lado, tem por foco limitar o *quantum* da riqueza manifestada por esse fato jurídico tributário pode ser apreendido pelo Estado, em nada excepcionando a limitação já imposta pelo princípio da capacidade contributiva, senão, ao contrário, reforçando referido princípio.” (Ibid., p. 182-183).

Apesar de não haver uma restrição apenas à figura do contribuinte, a doutrina trata como se fosse aplicado ao mesmo, e nas citações feitas, mesmo tratando-se de estudos com enfoque no responsável tributário, de qualquer sorte a menção à aplicação da vedação ao confisco foi realizada de forma indireta.

Nesse ponto, extraindo-se o conceito exposto do que seja confisco, e da necessidade deste respeitar a finalidade à qual o tributo foi estabelecido, estende-se o referido conceito, em especial o seu norte quanto à limitação à finalidade que se busca, para se concluir quanto à aplicação também deste princípio à figura do responsável tributário, não apenas indiretamente, mas diretamente.

Recorde-se que a figura do responsável tributário existe com a “finalidade” de auxiliar o Estado à arrecadação, não com o escopo de absorção do patrimônio do terceiro responsável, mas apenas com a finalidade de que este auxilie na arrecadação, seja pela sua vinculação com o fato gerador, ou mesmo com o contribuinte.

Tendo-se, portanto, uma mera função de auxiliar a função arrecadatória, não poderá ser escolhido um responsável apenas por ter condições de arcar com o tributo devido.

Pode parecer descabida a presente construção, ou mesmo óbvia a conclusão quanto à impossibilidade de se atribuir a obrigação de um terceiro adimplir com a obrigação do contribuinte pelo simples fato deste não adimplir com o tributo, mas esta é uma das razões pelas quais o objeto do presente trabalho possui repercussão e discussão perante os tribunais pátrios.²⁵²

Ademais, não se deve esquecer que a raiz deste princípio está lastreada a um direito básico de todas as pessoas, possivelmente um dos direitos que remontam aos primórdios das primeiras concepções do próprio Direito. Trata-se do direito à propriedade, o qual, no ordenamento jurídico brasileiro, foi alçado à direito fundamental, portanto, outra cláusula pétrea da nossa Constituição Federal.

²⁵² Com a ressalva, conforme será adiante trabalhado, que não se está a afirmar que empresas pertencentes a grupos econômicos não possam estar previstas em lei como responsáveis tributárias, mas sim de que nem sempre os casos concretos, levados perante o Poder judiciário, se enquadrem necessariamente em casos passíveis de responsabilização.

Referido direito possui tamanha importância, que consta no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, como em mais de um dos seus incisos, inclusive com garantias fundamentais atreladas ao mesmo.²⁵³

A importância e a relevância que se dá a esta direito está vinculada a vários atos da vida cotidiana das pessoas, e não poderia ser diferente no direito tributário, pois o tributo visa reduzir exatamente este direito fundamental, mas com vistas a atingir outros direitos sociais relevantes, razão pela qual uma parcela do patrimônio de cada pessoa deve servir ao Estado.

Entretantes, mesmo que se una em uma determinada situação a lúdima finalidade para a qual existe os tributos, bem como a também justa e plausível atribuição de responsabilidade tributária a terceiros com o escopo de auxiliar o Estado na sua arrecadação, de qualquer sorte esses elementos em conjunto não podem ensejar à violação ao direito de propriedade, e este encontra-se violado quando mesmo justificando-se a possibilidade de tributação, com a possibilidade de atribuição da responsabilidade tributária para auxiliar a arrecadação do fisco, ultrapassa-se o signo de riqueza do fato gerador para se atingir o patrimônio do terceiro (responsável tributário), em situação à qual o mesmo não tinha nenhuma ingerência, ou não tinha poder quanto sobre a parcela da riqueza devida ao erário público.

Em tal situação, entende-se que há sim uma violação à norma constitucional que veda o efeito de confisco, e, por conseguinte, o próprio direito fundamental e também constitucional da propriedade, materializado no direito constitucional tributário com a previsão expressa da vedação do confisco na seção II, do capítulo I, do título VI da Constituição federal de 1988, a qual trata “das limitações do poder de tributar.”

²⁵³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

[...]

XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

[...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; [...]

(BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 13 out. 2018).

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS: CONCEITO, CARACTERÍSTICAS, ESPÉCIES, PREVISÃO LEGAL, APLICAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA

3.1 Introdução ao conceito de grupos econômicos

O conceito de grupos econômicos e os efeitos jurídicos advindos do mesmo estão umbilicalmente conectados com o das sociedades empresárias.

Destaca-se que o objeto do presente trabalho possui como base a junção de dois campos do direito: tributário e societário.

Ao se buscar a responsabilização tributária de grupos econômicos, trabalha-se com a figura da responsabilidade tributária (tratada no capítulo anterior), bem como com os conceitos e características das sociedades empresárias, haja vista que o pertencimento a um grupo desta natureza tem como pressuposto tratar-se de uma sociedade empresária.

Há vários tipos societários, os quais possuem características diversas. Dentre as principais características para o objeto do presente estudo, podemos mencionar a existência de personalidade jurídica, e os limites à responsabilidade dos sócios estabelecidos pelo próprio direito civil.

Destaca-se que a responsabilização que se atribui às sociedades empresárias, pertencentes a um determinado grupo econômico, por vezes ocorre simplesmente pela existência de um vínculo societário, sem maiores aprofundamentos quanto aos limites legais aplicáveis a este tipo de direcionamento, ou redirecionamento.

Seja no âmbito tributário, ou mesmo em qualquer outro ramo do direito, a responsabilidade de uma determinada pessoa, especificamente de um sócio, pelas obrigações de uma determinada sociedade empresária da qual o mesmo faça parte, pode ocorrer por força do tipo societário adotado à sociedade. Por tal razão, não podemos limitar o presente estudo aos tipos de responsabilidade tributária existentes e ao alcance das mesmas, mas também aos limites legais de responsabilização estabelecidos pela própria legislação civil (quanto aos tipos societários existentes).

Por tais razões, antes de ingressarmos no conceito propriamente dito de grupos econômicos, e das suas características, mister que se faça uma breve

explicação quanto aos tipos societários existentes, em especial quanto às características dos mesmos, com enfoque na personalidade jurídica e no grau de responsabilização dos sócios previamente estabelecido pela legislação pátria.

3.1.1 Da personalidade jurídica

O surgimento da personalidade jurídica se confunde com o surgimento das sociedades empresárias, origem esta que se tornou um dos maiores propulsores do desenvolvimento econômico.

A finalidade pela qual as primeiras sociedades se desenvolveram difere da atual conjuntura moderna. Inicialmente as sociedades foram criadas pelos povos romanos, as quais eram formadas de banqueiros, *argentarii*, e as formadas por pessoas responsáveis pela arrecadação dos impostos, *publicani*.²⁵⁴

Durante a idade média, o desenvolvimento das sociedades foi impulsionado em razão da vedação a determinadas classes de cidadãos, por regras éticas e canônicas, a atividades como: empréstimo a juros. Neste contexto histórico surgiram as primeiras sociedades em comandita simples, no século XI, através das quais se constituíram sociedades nas quais foi possível criar-se o início do processo de limitação de responsabilidade dos sócios, através da figura dos sócios os quais investiam o capital de forma oculta.²⁵⁵

Outra característica natural das sociedades, desde épocas mais remotas, passando pelo período do estado moderno, e até os dias atuais, consiste na união de esforços humanos e econômicos. Na era das navegações, surgiram estruturas complexas, similares às companhias atuais. A exemplo disso podemos mencionar a Companhia Holandesa das Índias Orientais, fundada na Holanda ao final do século XVI, criando uma parceria entre Estado e investidores privados, bem como a East India Company, fundada na Inglaterra no ano de 1600, outro exemplo de parceria entre o Estado e entidades privadas.²⁵⁶

²⁵⁴ HENTZ, Luiz Antonio Soares. **Direito comercial atual: de acordo com a teoria da empresa**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 88.

²⁵⁵ *Ibid.*, p. 89.

²⁵⁶ CUNHA, Rodrigo Ferraz Pimenta da. Apontamentos sobre a natureza jurídica da personalidade e a importância do conceito de limitação de responsabilidade das companhias. *In*. CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; JÚNIOR, Warde Walfrido Jorge; TAVARES, Carolina Dias (coord.). **Direito empresarial e outros estudos em homenagem ao professor José Alexandre Tavares Guerreiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 371-412.

A junção dessas duas características, personalidade jurídica distinta da sociedade e dos sócios, propiciando maior segurança aos investidores de não terem o seu patrimônio pessoal atingido em caso de infortúnio da sociedade na qual tenha realizado o referido investimento, e contextos históricos nos quais havia a necessidade de grandes volumes de capital para o desenvolvimento de determinados segmentos e setores, em especial durante a revolução industrial,²⁵⁷ ensejaram o desenvolvimento das sociedades empresariais nos formatos como hoje são conhecidas.

Dentre os principais atributos das sociedades empresárias, a personalidade jurídica distinta entre os sócios e a sociedade empresária representa um dos principais diferenciais pelos quais as mesmas se desenvolveram, razão pela qual a importância do referido instituto jurídico ao presente estudo.

Quanto à personalidade jurídica, propriamente dita, ressalva-se que a mesma não se restringe exclusivamente às sociedades empresárias, havendo, por exemplo, outros entes privados, previstos no artigo 45 do Código Civil Brasileiro,²⁵⁸ os quais também podem deter referida natureza, além de entes públicos. Entrementes, neste trabalho, será tratado o tema com foco exclusivo nas sociedades empresárias.

Quanto ao conceito da personalidade jurídica, em especial no estudo das sociedades empresárias, o mesmo varia conforme os autores. Não obstante, há similitude quanto às principais características do referido instituto jurídico.

Dentre as principais características podemos destacar a existência de patrimônio próprio, o qual não se confunde com o dos seus sócios.

Interessante observar que a referida característica do patrimônio autônomo há muito tempo é aceito no nosso sistema jurídico, razão pela qual as ciências contábeis consideram um princípio aplicável à mesma, sendo o primeiro dos princípios estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade através da

²⁵⁷ OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Tratado de direito empresarial brasileiro**. Campinas: LZN, 2004. v. 1, p. 50.

²⁵⁸ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9507.htm. Acesso em: 17 jul. 2018.

resolução CFC nº 750/93²⁵⁹, consistindo, na linguagem contábil, como sendo o princípio da entidade, previsto no artigo 4º da referida resolução²⁶⁰.

Como será demonstrado, há outras características intrínsecas ao instituto da personalidade jurídica, de certa forma todas atreladas e alinhadas à concepção contábil de patrimônio (patrimônio = direito + deveres).

Referidas características, oriundas da personalidade jurídica, são reconhecidas como sendo motivadoras aos investimentos na economia, conforme se afere dos dizeres de Hendel Sobrosa Machado:

A autonomia patrimonial se justifica para evitar que o sócio responda pelo risco da empresa. Quando se diz que o empreendedor arrisca na empresa a própria riqueza é devido as regras que quebram com a autonomia patrimonial. Se não houver autonomia patrimonial, o investimento será uma perda, pois ao final os sócios responderiam por todos os débitos presentes e futuros da empresa, perdendo a riqueza em vez de aumentá-la. Regras que quebram com a autonomia patrimonial tiram os incentivos ao investimento empresarial, favorecendo a contração da economia.²⁶¹

Marlon Tomazette destaca sete consequências advindas da personalidade jurídica: nome, nacionalidade, domicílio, capacidade contratual, capacidade processual, existência distinta e autonomia patrimonial.²⁶²

Dentre essas características, transcreve-se excertos dos dizeres de Marlon Tomazette quanto a três dessas características:

Capacidade contratual

Outro corolário da personificação da sociedade é sua aptidão para ser parte em contratos de per si, não necessitando de firmar contratos no nome de

²⁵⁹ BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 750/93**. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Brasília, DF, 29 dez. 1993. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc. Acesso em: 17 jul. 2018.

²⁶⁰ Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil. (Ibid.).

²⁶¹ MACHADO, Hendel Sobrosa. **Responsabilidade dos administradores e sócios**: além da desconsideração da personalidade jurídica. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 94.

²⁶² TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial**: teoria geral e direito societário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1, p. 260-263.

seus membros, porquanto a sociedade possui capacidade de fato e de direito para firmar seus negócios jurídicos. os direitos e obrigações são seus e não de seus sócios. [...]

Existência distinta

Uma das consequências mais importantes da personificação das sociedades é a existência distinta da dos seus sócios (art. 20 do Código Civil de 1916), vale dizer, é o reconhecimento da sociedade como um centro autônomo de imputação de direitos e obrigações. Assim sendo, os atos praticados pela sociedade são atos dela e não de seus membros, produzindo efeitos na sua órbita jurídica e apenas excepcionalmente afetando os sócios, por problemas de aparência. [...]

Autonomia patrimonial

A última e mais importante consequência da personificação de uma sociedade é a autonomia patrimonial, isto é, a existência de um patrimônio próprio, o qual responde por suas obrigações. Disso decorre que, a princípio, é o patrimônio da pessoa jurídica a garantia única dos seus credores e, por conseguinte, os credores, a princípio, não possuem pretensão sobre os bens dos sócios. Do mesmo modo, o patrimônio social é imune às dívidas particulares dos sócios. A autonomia significa que as obrigações (créditos e débitos) da pessoa jurídica não se confundem com as obrigações (créditos e débitos) dos sócios, não havendo que se falar em compensação.²⁶³

E conclui, o referido autor²⁶⁴ que "À guisa de conclusão, podemos afirmar que, como corolário da personalidade jurídica, a sociedade assegura aos sócios uma distinção entre seu patrimônio pessoal e o patrimônio empregado para o exercício da atividade".

Fábio Ulhoa Coelho faz menção a três consequências à personalização das sociedades empresariais: titularidade negocial, titularidade processual e responsabilidade patrimonial, através das quais o mesmo destaca de forma clara a separação entre as obrigações dos sócios e da sociedade empresária, conforme se vislumbra na transcrição que segue:

a) *Titularidade negocial* - quando a sociedade empresária realiza negócios jurídicos (compra matéria prima, celebra contrato de trabalho, aceita uma duplicata, etc.), embora ela o faça necessariamente pelas mãos de seu representante legal (Pontes de Miranda diria "representante legal", por não ser a sociedade incapaz), é ela, pessoa jurídica, como sujeito de direito autônomo, personalizado, que assume um dos polos da relação negocial. O eventual sócio que a representou não é parte do negócio jurídico, mas sim a sociedade.

b) *Titularidade processual* - a pessoa jurídica pode demandar e ser demandada em juízo; tem capacidade para ser parte processual. A ação referente a negócio da sociedade deve ser endereçada contra a pessoa jurídica e não os seus sócios ou seu representante legal. Quem outorga

²⁶³ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1, p. 261-262.

²⁶⁴ *Ibid.*, p. 263.

mandato judicial, recebe citação, recorre, é ela como sujeito de direito autônomo.

c) *Responsabilidade patrimonial* - em consequência, ainda, de sua personalização, a sociedade terá patrimônio próprio, seu, inconfundível e incomunicável com o patrimônio individual de cada um de seus sócios. Sujeito de direito personalizado, autônomo, a pessoa jurídica responderá com o seu patrimônio pelas obrigações que assumir. Os sócios, em regra, não responderão pelas obrigações da sociedade. Somente em hipóteses excepcionais, que serão examinadas a seu tempo, poderá ser responsabilizado o sócio pelas obrigações da sociedade.²⁶⁵

Pelas características mencionadas pelo referido autor, Fábio Ulhoa Coelho, reconhece, com clareza, a separação entre sócios e sociedade empresária (quando se estiver tratando de sociedade empresária com personalidade jurídica própria).

Esse conceito, portanto, de ente (sociedade empresarial) separado da figura dos respectivos sócios, com a única diferença de não se tratar de um ser vivo, em uma concepção orgânica, mas sendo uma figura jurídica, real para todos os fins jurídicos, é que impera no ordenamento jurídico e é aceito e destacado pelas consequências advindas desta natureza, a qual possibilita, como exposto, que pessoas (físicas ou mesmo outras jurídicas) invistam em uma determinada empresa,²⁶⁶ sem correr riscos maiores do que o próprio capital investido (seja inicial, após nova subscrição e integralização, ou mesmo via aquisição).

Importante destacar-se, conforme ressaltado por Modesto Carvalhosa e Fernando Kuyven, que a personalidade jurídica das sociedades empresárias surge somente após o preenchimento de requisitos pré-estabelecidos,²⁶⁷ e neste sentido Daniel Monteiro Peixoto transcreve a disposição prevista no artigo 45 do Código Civil Brasileiro,²⁶⁸ a qual dispõe quanto à necessidade, para fins de sociedades empresariais, de registro perante o órgão competente.²⁶⁹

²⁶⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**: direito de empresa. 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 116.

²⁶⁶ "Empresa é definida como sendo a atividade econômica organizada, que visa à obtenção de lucros mediante oferecimento, ao mercado, de bens e serviços, gerados mediante a organização dos fatores de produção, tais como força de trabalho, matéria-prima, capital e tecnologia." (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 2).

²⁶⁷ "Por fim, para a teoria da realidade proposta por Otto von Gierke, a pessoa jurídica é um ente autônomo, com interesses e vontades próprios distintos daqueles de seus sócios. Ademais, as sociedades têm personalidade jurídica a partir do momento em que preenchem determinados requisitos, prescindindo da autorização estatal. Para tanto, basta que esse ente tenha interesses distintos daqueles interesses individuais das pessoas físicas que o compõem, e desde que tenha uma organização capaz de manifestar uma vontade coletiva que represente esse interesse coletivo." (CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Luiz Fernando Martins. **Tratado de direito empresarial**: sociedades anônimas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. v. 3, p. 63).

²⁶⁸ Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato

É de suma importância o tema da personalidade jurídica para a contextualização deste trabalho, em especial para a solução da problemática a qual motivou o presente estudo, haja vista que parte do cerne da mesma reside exatamente no fato de ser ignorada, por vezes, a personalidade jurídica de determinadas sociedades empresárias, quando da responsabilização dos sócios ou de partes vinculadas, o que será melhor abordado adiante.

Não obstante, através do mesmo filtro, ou seja, da análise jurídica deste instituto da personalidade jurídica, pode-se, a *contrário sensu*, responsabilizar-se sócios ou partes vinculadas pelo não preenchimento dos requisitos necessários à obtenção da personalidade jurídica, ou quando a opção da modalidade de sociedade empresária não detém a referida natureza.

Desta forma, mister destacar que não são todas as espécies de sociedades que possuem personalidade jurídica, razão pela qual serão estudadas, brevemente, as espécies de sociedades existentes no ordenamento jurídico brasileiro, com o enfoque e com o desiderato de segregar as que possuem das que não possuem personalidade jurídica, haja vista que nas hipóteses nas quais não há personalidade jurídica, a responsabilidade das sociedades pertencentes a determinados grupos econômicos não gera maiores questionamentos.

3.1.1.1 Responsabilidade dos sócios em conformidade com os tipos societários

O código civil brasileiro segrega as sociedades em dois grupos: sociedades não personificadas e sociedades personificadas. Referido critério leva em consideração a existência ou não de personalidade jurídica das sociedades,

constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 17 jul. 2018).

²⁶⁹ "No tocante ao surgimento da 'pessoa jurídica', mostra-se, com maior ênfase, imprescindível o ato de aplicação para a incidência da regra de personalização. Este ato, no caso das pessoas jurídicas de direito privado, adota a forma específica de celebração de ato constitutivo com respectivo registro'. [...] Antes desse ato de aplicação, que assume peculiaridades específicas de acordo com o tipo de pessoa jurídica (sociedade simples, sociedade empresária, associação, fundação, etc.), não há personalidade jurídica. Assim, por exemplo, o organismo formado pela junção de esforços de determinado grupo de pessoas, para o exercício de dada atividade econômica, se ocorrer à margem de ato constitutivo e registro, será mera 'sociedade de fato' ou 'sociedade irregular', nunca uma pessoa jurídica" (PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 191).

separando, portanto, os sujeitos os quais possuem autonomia, capazes de contrair direitos e obrigações, em contrapartida dos que não possuem referida aptidão.²⁷⁰

Portanto, o estudo dos tipos societários se mostra relevante na medida em que a legislação societária prevê, em alguns casos, a responsabilidade direta, ou mesmo subsidiária dos sócios pelo inadimplemento das obrigações assumidas pela sociedade.

Dessa forma, sendo lícita a participação societária de pessoas jurídicas no capital social de outra pessoa jurídica, inclusive sendo esse um dos requisitos para que se constitua um grupo econômico (conforme será demonstrado mais adiante), enquadrando-se o tipo societário da empresa inadimplente em uma das modalidades das quais haja a expressa previsão de responsabilidade do sócio pelas obrigações da sociedade, em tais situações haverá a possibilidade de se responsabilizar as demais sociedades pertencentes a um determinado grupo econômico, e sócias da sociedade inadimplente, pelas obrigações pecuniárias desta última, indiferentemente da natureza das referidas obrigações.

Por tal razão, em similitude com a separação estabelecida pelo código civil brasileiro, procederemos à uma breve análise da responsabilidade prevista para os sócios a cada tipo societário previsto no ordenamento jurídico brasileiro, iniciando pelas sociedades não personificadas e passando para as sociedades personificadas.

3.1.1.1 SOCIEDADES NÃO-PERSONIFICADAS

Dentre as formas de sociedades não-personificadas, previstas no código civil brasileiro, temos as sociedades em comum e as sociedades em conta de participação.

Marlon Tomazette conceitua as sociedades não personificadas como:

São sociedades despersonificadas as sociedades que não possuem personalidade jurídica, porque não possuem um ato constitutivo escrito ou porque, se o possuem, não o levaram a registro, ou ainda porque o registro dos atos constitutivos não produz qualquer efeito (art. 993). Nesse grupo,

²⁷⁰ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1, p. 315.

incluem-se as sociedades em comum e as sociedades em conta de participação.²⁷¹

São, portanto, uma vontade em comum, uma junção de pessoas as quais se unem em prol de um objetivo, mas sem formalização, ou quando formalizada essa comunhão de interesses, o mesmo não possui efeito jurídico capaz de constituir uma pessoa jurídica.

3.1.1.1.1.1 Sociedade em comum

Na sociedade em comum se está diante de uma figura de sociedade de fato, e não de direito, prevista nos artigos 986 a 990 do Código Civil Brasileiro.

Pelo fato da referida sociedade tratar-se, efetivamente, de uma comunhão de interesses entre pessoas, sem que haja a efetiva constituição de uma pessoa jurídica, existe, na realidade, obrigações sendo assumidas pela figura dos próprios "sócios" de fato, razão pela qual a legislação dispõe que nestes casos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais assumidas.

Nesse sentido o artigo 990 do Código Civil Brasileiro²⁷² dispõe quanto à responsabilidade dos sócios de forma integral às obrigações da sociedade.

Fábio Ulhoa Coelho classifica esse tipo de sociedade como sendo irregular, ou de fato, conforme se verifica no trecho que segue:

No Código Civil, a sociedade empresária irregular ou "de fato" é disciplinada sob a designação de "sociedade em comum". Não se trata de novo tipo societário, mas de uma situação em que a sociedade empresária ou simples pode eventualmente se encontrar: a de irregularidade caracterizada pela exploração de atividade econômica sem o prévio registro exigido em lei.²⁷³

²⁷¹ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1, p. 315.

²⁷² Art. 990. Todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto no art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 17 jul. 2018).

²⁷³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 124.

Nesse mesmo sentido Marlon Tomazette²⁷⁴ conceitua as sociedades em comum como: "[...] sociedades que, tendo ou não ato constitutivo escrito, não o levaram ao registro e, conseqüentemente, não adquiriram a personalidade jurídica.". Ainda, o mesmo autor, segue dispondo que neste tipo se enquadram as sociedades em processo de organização, com ressalva das sociedades anônimas, as quais possuem regramento em lei especial.²⁷⁵

Face à referida natureza de sociedade sem personalidade jurídica, a doutrina está em total consonância com o disposto na legislação, sem quaisquer ressalvas quanto à responsabilidade dos sócios frente às obrigações da sociedade. Neste sentido dispõe Maria Rita Ferragut:²⁷⁶ "Tendo em vista a ausência de personalidade jurídica decorrente da falta de registro, há confusão do patrimônio da sociedade com o de seus sócios."

Conclui-se, quanto a este tipo societário, que o mesmo não concede proteção aos seus sócios, pelo fato da figura da sociedade não se distinguir da figura dos seus sócios, razão pela qual nesse tipo de sociedade, caso exista qualquer tipo de responsabilidade que seja imputada à mesma, automaticamente seus sócios estarão sendo responsabilizados pessoalmente e de forma ilimitada, não havendo que se tratar de quaisquer limites à responsabilização dos mesmos.

3.1.1.1.2 Sociedade em conta de participação

A sociedade em conta de participação, prevista nos artigos 991 a 996 do Código Civil Brasileiro, trata-se de modalidade na qual o sócio ostensivo exerce a atividade em seu nome e sob sua responsabilidade pessoal. Este tipo societário possui um contrato social o qual serve apenas entre os sócios, sendo que o seu registro não confere personalidade jurídica à sociedade, razão pela, de forma análoga ao tipo societário anterior, por não tem personalidade jurídica própria. O sócio, no caso o ostensivo, responde por todas as obrigações da sociedade.

²⁷⁴ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1, p. 324.

²⁷⁵ Ibid., p. 324.

²⁷⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 13.

Quanto à ausência de personalidade jurídica, a mesma consta de forma expressa no artigo 993 do Código Civil Brasileiro,²⁷⁷ o qual estabelece, inclusive, que a eventual inscrição do contrato social em qualquer registro não irá conferir personalidade jurídica à mesma.

Nesse sentido, pelo fato de não haver a capacidade jurídica neste tipo societário, o mesmo diploma legal dispõe, no seu artigo 991, que o sócio ostensivo, ou seja, a pessoa que se apresenta perante terceiros como responsável direto pela sociedade, responde pessoalmente pelos resultados da mesma, razão pela qual em havendo infortúnio, o mesmo irá responder pessoalmente pelas obrigações assumidas. No entanto, o parágrafo único do mesmo artigo legal ressalva os demais sócios os quais sejam apenas participantes.²⁷⁸

Marlon Tomazette, tratando deste tipo societário, cita julgamento do STJ, Resp. nº 168028/SP, no qual o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que nas sociedades em conta de participação o sócio ostensivo é quem se obriga pelas obrigações assumidas pela sociedade, ressalvado o sócio participante, ou sócio oculto, o qual sequer é conhecido pelos terceiros.²⁷⁹

No mesmo sentido Maria Rita Ferragut, para a qual o sócio ostensivo é o único responsável direto perante terceiros, sendo o sócio participante responsável apenas com relação ao sócio ostensivo.²⁸⁰

Portanto, também nesse tipo societário, pela falta de personalidade jurídica, as obrigações assumidas pela sociedade com terceiros poderão ser imputadas diretamente ao sócio ostensivo, sem que haja qualquer possibilidade de limitação.

²⁷⁷ Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 17 jul. 2018).

²⁷⁸ Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes. Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social. (Ibid.).

²⁷⁹ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1, p. 329.

²⁸⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 14.

3.1.1.1.2 SOCIEDADES PERSONIFICADAS

De forma diversa do grupo anterior, as sociedades personificadas passam a deter natureza de pessoa jurídica, com patrimônio separado dos seus sócios.

O fato da sociedade possuir patrimônio separado dos seus sócios não implica na inexistência de qualquer responsabilidade destes últimos. Referida afirmativa também não resulta em total responsabilidade dos sócios, mas sim de que em determinadas formas de sociedade, por previsão normativa, os sócios possuem responsabilidade direta pelas obrigações assumidas pela sociedade da qual participam na qualidade de sócios.

Dentre os tipos societários com personalidade jurídica, dispostos no sistema jurídico brasileiro em leis específicas, bem como no Código Civil Brasileiro, temos: as sociedades simples, as sociedades em nome coletivo, as sociedades em comandita simples, as sociedades limitadas, as sociedades anônimas, as sociedades em comandita por ações e as sociedades cooperativas.

3.1.1.1.2.1 Sociedade simples

A sociedade simples está prevista nos artigos 997 a 1037 do Código Civil Brasileiro.

Apesar do seu contrato social ser inscrito no registro de pessoas jurídicas e possuir personalidade jurídica própria e distinta dos demais sócios, a legislação prevê que os sócios respondem subsidiariamente às dívidas da sociedade na proporção de suas participações societárias.

Especificamente quanto à responsabilidade dos sócios perante terceiros, o Código Civil Brasileiro trata deste tema no inciso VIII, parágrafo do artigo 997, no artigo 1.023 e no artigo 1.024.²⁸¹

²⁸¹ Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

[...]

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

Art. 1.023. Se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária.

Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em:

Dessa forma, neste tipo societário, caso uma sociedade com esta natureza se torne inadimplente, os seus sócios poderão responder, até o limite das suas participações societárias, com as obrigações da sociedade inadimplente.

Contudo, referida responsabilidade é subsidiária, da qual se conclui que somente após esgotada a tentativa de obter o adimplemento perante a sociedade, poderão, os terceiros, credores, pleitear o cumprimento de determinada obrigação perante os sócios deste tipo societário.

Neste sentido Daniel Monteiro Peixoto, tratando da responsabilidade dos sócios, neste tipo societário, após a análise dos artigos 1.023 e 1.024 do Código Civil Brasileiro, dispõe:

Constata-se, a teor dos referidos enunciados prescritivos, que os sócios respondem ilimitadamente pelas dívidas sociais, quando adotado o tipo "sociedades simples". Todavia, só poderão ser acionados uma vez que se demonstre a impossibilidade de solução da dívida no patrimônio social, podendo ser invocado o chamado benefício de ordem. Diz-se, nessa linha de considerações, que a responsabilidade dos sócios é subsidiária com relação à sociedade. Pode ainda, se houver opção neste sentido, consignada no contrato social, ser adotada a solidariedade dos sócios com relação à sociedade, de modo que nem sequer caberia exigir que os bens da sociedade fossem esgotados em primeira linha (CC, art. 997, VIII).²⁸²

Perante terceiros, portanto, os sócios responderão pelas obrigações assumidas e inadimplidas pela sociedade, de forma subsidiária, mas quanto à proporção na qual cada sócio deverá assumir a referida responsabilidade, conforme o disposto no artigo 1.023 do Código Civil Brasileiro, cada um responderá na proporção da sua parcela no capital social, salvo se adotarem critério diverso, podendo, inclusive, optarem pela solidariedade.²⁸³

Contudo, para que haja responsabilidade de forma solidária, a mesma deverá constar de forma expressa no contrato social, pois no silêncio do contrato, cada qual responderá na proporção da sua participação, conforme se afere pela leitura dos artigos 1.007 e 1.023, parte final, do Código Civil Brasileiro.²⁸⁴

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 17 jul. 2018).

²⁸² PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 218.

²⁸³ Ibid., p. 219.

²⁸⁴ Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

[...]

Dessa forma, se conclui que neste tipo societário, haverá sempre a possibilidade de se responsabilizar os sócios, seja na proporção de sua participação no capital social, seja de forma solidária, mesmo que subsidiariamente.

Ou seja, a única restrição à responsabilização dos sócios pelas obrigações da sociedade consiste em primeiro o credor buscar o adimplemento perante a sociedade para somente após buscar o cumprimento junto aos seus sócios. No entanto, em havendo escassez de recursos, na adoção deste tipo societário os sócios poderão ser chamados à adimplir com as obrigações da sociedade.

3.1.1.1.2.2 Sociedade em nome coletivo

Na sociedade em nome coletivo, prevista nos artigos 1039 a 1044 do Código Civil Brasileiro, somente pessoa física pode ser sócia.

Apesar deste tipo societário possuir personalidade jurídica própria, conforme disposto no artigo 1.039 do Código Civil Brasileiro,²⁸⁵ os sócios respondem de forma solidária e ilimitada pelas obrigações sociais.

Não obstante os sócios responderem de forma solidária e ilimitada, às sociedades em nome coletivo se aplica o disposto às sociedades simples naquilo e que houver omissão no seu regramento próprio. Tal assertiva se afere do disposto no artigo 1.040 do Código Civil Brasileiro,²⁸⁶ combinado com o artigo 1.024²⁸⁷ do mesmo diploma legal.²⁸⁸

Art. 1.023. Se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 17 jul. 2018).

²⁸⁵ Art. 1.039. Somente pessoas físicas podem tomar parte na sociedade em nome coletivo, respondendo todos os sócios, solidária e ilimitadamente, pelas obrigações sociais. Parágrafo único. Sem prejuízo da responsabilidade perante terceiros, podem os sócios, no ato constitutivo, ou por unânime convenção posterior, limitar entre si a responsabilidade de cada um. (Ibid.).

²⁸⁶ Art. 1.040. A sociedade em nome coletivo se rege pelas normas deste Capítulo e, no que seja omissa, pelas do Capítulo antecedente. (Ibid.).

²⁸⁷ Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais. (Ibid.).

²⁸⁸ “Feita a ressalva, a interpretação dos enunciados prescritivos acima, acerca da responsabilização, deve se dar no seguinte sentido: (a) na impossibilidade de satisfação das dívidas no patrimônio da sociedade, podem os credores (b) acionar os sócios, que responderão pelas dívidas da sociedade com os respectivos patrimônios pessoais. Os credores poderão (c) exigir a satisfação de toda a dívida com relação a um único sócio, pois há responsabilidade solidária entre eles. A responsabilidade interna (entre os sócios) pode ser objeto de limitação, nos termos do parágrafo único do art. 1.039 do CC, implicando que, com relação a terceiros, o sócio acionado deverá arcar

Cumpra destacar que neste tipo societário, tendo em vista que somente pessoa física pode ser sócia,²⁸⁹ não terá impacto no objeto do presente trabalho, haja vista que um dos requisitos para fins de constituição de grupo econômico enseja à necessidade de haver pessoas jurídicas. Desta forma, referida modalidade, caso existente, irá gerar responsabilidade aos seus sócios, mas foge do campo de abrangência deste trabalho.

3.1.1.1.2.3 Sociedade em comandita simples

Na sociedade em comandita simples, prevista nos artigos 1045 a 1051 do Código Civil Brasileiro.

Neste tipo societário há duas categorias de sócios: os comanditados e o comanditário. O primeiro será sempre pessoa física, e responderá de forma solidária e ilimitada pelas obrigações da sociedade, enquanto que o segundo consiste em um prestador de capital, participando somente dos resultados da atividade exercida, sem interferir na gestão da sociedade.²⁹⁰ Essa distinção de funções e de responsabilidade se vislumbra na prescrição contida no artigo 1045 do Código Civil Brasileiro.²⁹¹

O primeiro tipo de sócio, o comanditado, somente pode ser composto por pessoas físicas, razão pela qual, de forma similar ao tipo societário anterior, foge do escopo do presente estudo, o qual busca apresentar os limites à responsabilização de grupos societários.

com toda a dívida, mas (d) poderá exercer direito de recesso com relação aos demais, de modo a reequilibrar o seu patrimônio pessoal aos parâmetros do pacto de limitação interna.” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária**: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 220).

²⁸⁹“Por óbvio, as sociedades em nome coletivo e as comanditas simples não podem integrar um grupo na condição de filiadas ou controladas, mas apenas como sociedade de comando ou controladora, pois elas não podem ter pessoas jurídicas como sócios, não se admitido, ademais, controle externo ou puramente contratual.” (CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Luiz Fernando Martins. **Tratado de direito empresarial**: sociedades anônimas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. v. 3, p. 1036).

²⁹⁰ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial**: teoria geral e direito societário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1, p. 372-373.

²⁹¹ Art. 1.045. Na sociedade em comandita simples tomam parte sócios de duas categorias: os comanditados, pessoas físicas, responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais; e os comanditários, obrigados somente pelo valor de sua quota. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 17 jul. 2018).

No entanto, o segundo tipo de sócio: os comanditários, pode ser composto por pessoas jurídicas também, conforme ensinamentos de Maria Rita Ferragut:

A comandita simples é espécie de sociedade tipicamente de pessoas, em que existem dois tipos de sócios: os comanditados e os comanditários. O primeiro tipo somente pode ser ocupado por pessoas físicas que representem e administrem a sociedade, e respondem ilimitadamente pelas obrigações da sociedade. Já o segundo tipo pode ser ocupado tanto por pessoas físicas quanto jurídicas, sem que a elas seja lícito exercer atividades de administração ou representação da sociedade. A responsabilidade dos comanditários é limitada ao valor de suas quotas no capital social.²⁹²

Sendo assim, os sócios comanditários poderiam compor algum grupo societário, sendo que pela disposição legal a responsabilidade dos mesmos pelas obrigações da sociedade está limitada ao valor de suas quotas no capital social.

Neste mesmo sentido dispõe Daniel Monteiro Peixoto:

[...] Possui em sua composição social dois tipos de sócios: os comanditados, a quem se atribui os poderes de gestão da sociedade, sendo, desse modo, responsáveis de modo subsidiário pelas obrigações sociais (havendo mais de um sócio nesta categoria, serão eles, entre si, solidariamente responsáveis, uma vez esgotadas as possibilidades de satisfação dos créditos no patrimônio social), e os comanditários, limitadamente responsáveis pelas dívidas sociais. Os comanditados (empreendedores) serão sempre pessoas físicas, ao passo que os comanditários (investidores) poderão ser pessoas físicas ou jurídicas.²⁹³

Nesse sentido, portanto, neste tipo societário temos duas modalidades de sócios: o comanditado, o qual responde de forma solidária e subsidiária pelas obrigações da sociedade, e o comanditário, o qual responde pelas obrigações da sociedade de forma limitada à sua participação nas quotas do capital social investido.

²⁹² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 16-17.

²⁹³ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 221.

3.1.1.1.2.4 Sociedade cooperativa

Na sociedade cooperativa, prevista nos artigos 1093 a 1096 do Código Civil Brasileiro e na Lei nº 5.764/71, os sócios são cooperados, pessoas físicas.

No *caput* e nos respectivos parágrafos do artigo 1093²⁹⁴ do Código Civil Brasileiro, consta que a responsabilidade dos sócios, denominados cooperados, pode ser limitada (ao valor de suas quotas), ou ilimitada pelas obrigações sociais.

Apesar de se constituírem em pessoas jurídicas, as cooperativas constituídas para prestar serviços as seus cooperados, podendo exercer atividades no mercado, como usualmente acontecesse.

Pelo fato de ser composta exclusivamente por pessoas físicas, similar a modalidades societárias anteriores, não há como se formar grupos econômicos, sendo que os casos nos quais há mais de um tipo de atividade exercida pelas cooperativas, as mesmas acabam sendo exercidas dentro da mesma pessoa jurídica, na qualidade, por exemplo, de filiais.

2.1.1.1.2.5 Sociedade limitada

Na sociedade limitada, prevista nos artigos 1052 a 1087 do Código Civil Brasileiro, uma das formas mais adotadas de tipo societário no Brasil, a responsabilidade dos sócios se limita à integralização de suas quotas e ações subscritas.

Neste sentido o disposto no artigo 1052 do Código Civil Brasileiro.²⁹⁵

Portanto a regra geral da responsabilidade dos sócios nas sociedades limitadas é restrita ao capital social, nos dizeres de Maria Rita Ferragut:²⁹⁶ "Em

²⁹⁴ Art. 1.095. Na sociedade cooperativa, a responsabilidade dos sócios pode ser limitada ou ilimitada. § 1º É limitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde somente pelo valor de suas quotas e pelo prejuízo verificado nas operações sociais, guardada a proporção de sua participação nas mesmas operações.

§ 2º É ilimitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União, Brasília**, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 17 jul. 2018).

²⁹⁵ Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social. (Ibid.).

²⁹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 18.

regra, a responsabilidade dos sócios restringe-se ao valor de suas quotas, e todos respondem solidariamente pela integralização do capital social".

Cabe a ressalva apresentada por Daniel Monteiro Peixoto,²⁹⁷ quanto à possibilidade de credores, mesmo aplicando-se a referida regra, obterem o adimplemento de qualquer um dos sócios quando verificado que o capital social não tenha sido plenamente integralizado por qualquer um dos sócios:

Destacamos a segunda parte do dispositivo para demonstrar que, quando determinado credor, impossibilitado de obter nos demais bens da sociedade a satisfação de seu crédito, constata que o capital social não foi plenamente integralizado, surge para este a possibilidade de exigir dos sócios, em caráter solidário, a sua integralização, independentemente de qual seja o quotista remisso.

Poderá, então, redirecionar o processo de execução de dívidas sociais aos próprios sócios em caráter solidário, nos limites do capital social conjuntamente subscrito e não integralizado. Para isso, são imprescindíveis dois requisitos: (a) esgotamento do patrimônio social (insolvência da sociedade) e (b) ausência de plena integralização do capital social.

Posteriormente o sócio que possa ter sido expropriado dos seus bens para adimplir com as dívidas da sociedade até o limite do capital social não integralizado, e tendo o mesmo adimplido com a sua obrigação de integralizar o capital social, ou mesmo não o tendo, mas tendo arcado com obrigações da sociedade as quais ultrapassavam o valor das suas quotas subscritas, englobando, portanto, as quotas subscritas por outros sócios e não integralizadas, poderá, este sócio o qual teve de assumir sozinho o dever de adimplir junto a terceiros, ingressar com ação de regresso contra os demais sócios remissos.

Neste sentido, temos um tipo societário característico de sociedade com personalidade jurídica e com responsabilidade limitada, através das quais os sócios estariam limitados à integralização das quotas sociais subscritas.

2.1.1.1.2.6 Sociedade anônima

A sociedade anônima está prevista nos artigos 1088 a 1089 do Código Civil Brasileiro e na lei nº 6.404/76. Esta modalidade de sociedade, juntamente com a sociedade limitada, constituem as formas com maior aceitação, em razão deste

²⁹⁷ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades.** São Paulo: Saraiva, 2012, p. 227.

formato também responsabilizar os sócios até o limite da integralização de suas ações subscritas.

Neste sentido o disposto no artigo 1088 do Código Civil Brasileiro,²⁹⁸ bem como o disposto no artigo 1º da lei nº 6404/76.²⁹⁹

A doutrina é remansosa quanto à regra geral de limitação da responsabilidade dos acionistas até o limite da integralização das ações das quais sejam titulares, neste sentido Fábio Ulhoa Coelho,³⁰⁰ Maria Rita Ferragut,³⁰¹ Marlon Tomazette,³⁰² dentre outros.

Portanto, similar à regra geral das sociedades limitadas, também nas sociedades anônima a responsabilidade dos acionistas é restrita à integralização do capital social.

Faz-se a ressalva quanto à similitude e não identidade de regras entre as sociedades limitadas e as sociedades anônimas, pois também neste ponto Daniel Monteiro Peixoto³⁰³ menciona que diferentemente das sociedades limitadas, nas sociedades anônimas os credores não podem cobrar dos demais acionistas o adimplemento além da ação subscrita e não integralizada pelo próprio acionista subscritor, não havendo, nesta modalidade de sociedade, a possibilidade de ser acionado outro acionista pela não integralização do capital social. Nos dizeres do autor:

Desse modo, a obrigação individual de cada subscritor é a entrega do preço ajustado, de modo a integralizar a ação adquirida. Destaque-se, por oportuno, que não há preceito similar ao das sociedades limitadas, no

²⁹⁸ Art. 1.088. Na sociedade anônima ou companhia, o capital divide-se em ações, obrigando-se cada sócio ou acionista somente pelo preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 17 jul. 2018).

²⁹⁹ Art. 1º A companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas. (BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 21 jul.2018).

³⁰⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 175.

³⁰¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 19.

³⁰² TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1, p. 437.

³⁰³ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 228.

sentido de estabelecer a solidariedade dos demais sócios na eventualidade de o capital não estar completamente integralizado.³⁰⁴

Ademais, não se olvide do fato de que as sociedades anônimas são empregadas pelas sociedades as quais possuem o capital aberto, portanto, sendo negociadas as ações em bolsas de valores.

Conceber-se que os acionistas pudessem responder pelas obrigações da sociedade além da integralização das ações subscritas, importaria em um risco à própria manutenção das operações mobiliárias.

A perda desta característica de limite à responsabilização ensejaria em insegurança aos investidores, pois estariam arriscando parte ou mesmo todo o seu patrimônio pessoal por obrigações sobre as quais não possuem controle, tampouco sendo o devedor originário, mas sim a sociedade na qual o mesmo tenha realizado um investimento.

Dessa forma, a sociedade anônima constitui-se em outro tipo societário com as características de possuírem personalidade jurídica própria e com responsabilidade dos acionistas limitada à integralização das ações das quais sejam titulares.

3.1.1.1.3 RELEVÂNCIA DA AFERIÇÃO DOS TIPOS SOCIETÁRIOS PARA A LIMITAÇÃO DO OBJETO DO PRESENTE ESTUDO

A identificação das sociedades com personalidade jurídica própria, em especial daquelas nas quais os sócios são responsáveis até o limite das quotas, ou ações integralizadas no capital social, possui relevância para fins de análise ao presente estudo.

Tal importância ocorre em virtude do presente trabalho ter como escopo a aferição das situações nas quais uma pessoa jurídica, pertencente a um determinado grupo de outras sociedades - pessoas jurídicas – possa ser direcionada a assumir a responsabilidade pelo inadimplemento de obrigações tributárias de outras pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo.

³⁰⁴ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades.** São Paulo: Saraiva, 2012, p. 229.

Se estivermos diante de sociedades sem personalidade jurídica, estas por mais que a legislação brasileira preveja tratem-se de tipos societários, possuem uma natureza jurídica de grupamento de pessoas, sem que haja a segregação da sociedade, como um ser autônomo, dessas pessoas. Portanto, em tais situações sequer haverá alguma justificativa para afastar a responsabilidade dos seus “sócios”, dos seus integrantes, pois estes acabam assumindo pessoalmente as obrigações, tanto em matéria tributária, quanto de qualquer outra natureza obrigacional. Responsabilidade importante em um terceiro ser chamado a adimplir pela obrigação de outrem, sendo que nestes casos os próprios integrantes, “sócios” estão assumindo em conjunto e pessoalmente as obrigações.

No que se refere às sociedades com personalidade jurídica própria, estas assumem a obrigatoriedade pessoal pelas suas obrigações, conforme já exposto. Mesmo nestes tipos societários a identificação da responsabilidade dos sócios perante a sociedade possui relevância, pois caso o sócio tenha, legalmente, responsabilidade solidária ou subsidiária pelas obrigações assumidas pela sociedade, além da obrigação limitada à integralização das suas quotas, ou ações subscritas, ou adquiridas, da mesma forma não haveria maiores dificuldades à sua responsabilização por dívidas tributárias contraídas originalmente pela sociedade.

Dessa forma, identificadas essas diferenças, mister termos em consideração que o presente trabalho, quando trata da possibilidade da responsabilização de sociedades pertencentes ao mesmo grupo societário, leva em consideração que a(s) sociedade(s) que integram este grupo econômico, e que seja(m) a(s) devedora(s) originária(s), possui(em) personalidade jurídica própria, sendo um tipo societário no qual os sócios respondem até o limite da integralização das quotas, ou das ações subscritas ou adquiridas, e neste contexto é que analisaremos os limites à responsabilização tributária dessas terceiras.³⁰⁵

Portanto, nas sociedades sem personalidade jurídica, ou mesmo nas personificadas as quais aceitem pessoas jurídicas como sócias, passíveis portanto de constituírem um grupo societário, mas que haja responsabilidade legal dos sócios arcarem com a responsabilidade pelas obrigações contraídas pela sociedade, em tais situações não há maiores dificuldades em se reconhecer a responsabilidade dos

³⁰⁵ Apesar da variedade dos tipos societários previstos na legislação brasileira, a maioria das sociedades formalizadas é constituída pelo tipo limitada ou anônima, as quais possuem as características necessárias para o objeto do presente estudo.

sócios, haja vista que às mesmas a legislação já prevê a referida responsabilização, razão pela qual mister ter-se analisado as características de todos os tipos societários existentes, pois em tais situações o ente público poderá chamar os sócios (os quais podem ser outros sócios pertencentes ao mesmo grupo econômico) a responderem pelas obrigações contraídas pela sociedade.

Dessa forma, feita a explanação dos tipos societários não-personificados e personificados, e destacado as características destes últimos, chega-se à conclusão de que as sociedades as quais não deveriam responder pelo simples inadimplemento de outras sociedades nas quais participem direta ou indiretamente, são as sociedades limitadas e anônimas, pois a natureza das mesmas resguarda os sócios, pessoas físicas ou jurídicas, de responderem até o limite das quotas ou ações subscritas.

As demais sociedades, as quais admitam pessoas jurídicas como sócias, podem ensejar a responsabilidade dos seus sócios pelo mero inadimplemento, indiferente da natureza da obrigação inadimplida, podendo ser de natureza cível, administrativa, tributária ou de qualquer outra natureza, razão pela qual a segregação das mesmas é fundamental para o presente estudo, restringindo-o aos casos de grupos econômicos nos quais a sociedade inadimplente constitua-se em sociedade limitada ou sociedade anônima.

3.1.2 Grupos econômicos

A concepção de estruturas, as quais formam o que modernamente chamamos de grupos econômicos, grupos de sociedades, ou grupos societários, trata-se de fenômeno há muito existente.

No Japão, estrutura embrionária e similar surgiu durante a restauração da Dinastia Meiji, durante o século 19, em um momento no qual o país esforçava-se para transpor um período feudal para uma era industrial.³⁰⁶

No Japão, a referida estrutura de concentração de sociedades é denominada "*Zaibatsu*", a qual é resumida por Modesto Carvalhosa como:

³⁰⁶ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**: lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações das Leis nº 9.457, de 5 de maio de 1997 e nº 10.303, de 31 de outubro de 2001. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 297.

O *Zaibatsu* é uma forma peculiar de concentração financeiro-industrial-comercial, que se caracteriza por uma organização empresarial em estrela, tendo como núcleo um grande banco. A instituição financeira, a partir de seu poder de financiamento a favor das empresas do grupo por ela formado, controla de maneira global a acumulação e a reprodução do capital das empresas do conglomerado, além de estabelecer todos os critérios de investimento, seleção de tecnologia, administração e orientação de mercado.³⁰⁷

Na Alemanha, instituto similar existe com a denominação de "*Konzern*", o qual, ainda segundo Modesto Carvalhosa, pode ser conceituado sob o ponto de vista econômico e interesse jurídico como:

Sob o ponto de vista econômico, o *konzern* pode ser concebido como a mobilização do capital financeiro visando ao descongelamento do capital industrial e sua transferência intersetorial, mediante uma concentração de interesses de todas as esferas de acumulação industrial, comercial e financeira, sob a égide deste último segmento (financeiro). Sob o ponto de vista do interesse jurídico em torno desse fenômeno empresarial, pode o *Konzern* ser conceituado como o grupo de empresas juridicamente independentes e autônomas (pessoas jurídicas) que, não obstante, obedecem a uma *direção única*, que se costuma chamar de gestão unitária e central.³⁰⁸

A finalidade pela qual os grupos econômicos se formam gira em torno da eficiência e otimização dos recursos, sejam eles recursos humanos, financeiros, logísticos, dentre outros.

Desde suas primeiras formações, verifica-se que tais movimentos de concentração de recursos e de sociedades visa o ganho em escala. Neste sentido os estudos de Rubens Requião:

O mundo moderno, sobretudo após a última grande guerra (1939-1945), sofreu profundas transformações sociais e econômicas. No campo do direito comercial ocorreu uma verdadeira revolução, com o desenvolvimento das idéias e técnicas dos grandes grupos societários, consequência da concentração econômica das empresas. Houve, em face da economia de escala, a necessidade de as empresas se aglutinarem, a fim de atenderem às necessidades do desenvolvimento tecnológico dos processos de produção e de pesquisa, bem como do domínio ou da supremacia dos mercados de produção e de consumo. Já se observou que as chamadas "empresas multinacionais", impressionantes pelo seu poder e estrutura, nada são além de grupo de sociedades, sob a forma de *holdings* ou de *konzern*.³⁰⁹

³⁰⁷ Ibid., p. 297.

³⁰⁸ Ibid., p. 297, (grifo do autor).

³⁰⁹ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 215.

Outros autores possuem concepção similar quanto à finalidade pela qual se criam tais grupos societários, como Sérgio Campinho, para o qual:

Os grupos econômicos são uma realidade no mundo contemporâneo. Apresentam-se como uma **técnica de exploração racional da atividade empresarial, na busca do atingimento de um processo de investimentos, pesquisa, produção e comercialização mais eficientes.** A aglutinação empresarial **é uma forma de encarar eficazmente os desafios da economia de escala.**³¹⁰

Eduardo Secchi Munhoz, em trabalho no qual trata especificamente de grupos societários de fato, destaca vantagens de cunho econômico, reunindo nesta concepção ganhos de políticas comerciais, de natureza financeira, administrativa e jurídica, face à capacidade dessa técnica jurídica organizacional ser capaz de aliar a necessidade contínua de expansão e concentração do poder empresarial, juntamente com a limitação de riscos e às exigências de flexibilidade e diversificação necessárias em uma economia global, com destaque, dentre outros, à possibilidade de adoção de estruturas maleáveis, adequadas a reajustes que se façam necessários conforme o mercado, sem os entraves e as dificuldades ocasionadas em face do *gigantismo* das sociedades e em especial ao destaque que o autor concede à separação do patrimônio das sociedades integrantes do grupo e do destaque de que problemas enfrentados por uma sociedade não afetam necessariamente o grupo como um todo.³¹¹

³¹⁰ CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa à luz do Novo Código Civil:** de acordo com a Lei 11.638/2007. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 297, (grifo do autor).

³¹¹ “Os grupos proporcionam benefícios de natureza econômica, financeira e jurídica. As vantagens econômicas decorrem da possibilidade de reunir em um universo econômico mais vasto, com uma política comercial, financeira e administrativa comum, diversas unidades, que permanecem patrimonial e juridicamente autônomas. As concentrações podem ser *verticais* - integração dos fornecedores os dos adquirentes; *horizontais* - integração dos concorrentes, aumentando o poder de mercado e as economias de escala; e *conglomeradas* - integração de unidades empresariais de setores diversos, permitindo maior eficiência e redução de riscos por meio da diversificação de atividades. Ao permitirem a concentração econômica em estruturas patrimoniais e organizacionais que podem ser mais ou menos descentralizadas, os grupos evitam os problemas decorrentes do *gigantismo* das sociedades. Trata-se das chamadas *deseconomias de dimensão* ou *deseconomias de escala*, que decorrem da rigidez que deriva de estruturas muito grandes. Os grupos permitem, ademais, a adoção de estruturas maleáveis, adequadas a constantes reajustamentos de estratégia empresarial, segundo os imperativos de mercado. Quanto às vantagens financeiras, os grupos permitem o controle de expressiva massa de capitais e de negócios por meio de um investimento inicial menor. É o que ocorre nos grupos de participação piramidal, ou em cascata, que se estruturam de forma tal que, no ápice, figura uma sociedade que controla, direta e indiretamente, inúmeras outras que possuem participação em ordem decrescente, à semelhança de uma pirâmide. Há também vantagens jurídicas. A unidade de

Marlon Tomazette menciona as vantagens referente aos ganhos no aumento: de produtividade, de capacidade de comercializar, de distribuir em grande quantidade os seus produtos, de lucro, juntamente com a redução dos custos de produção e favorecimento do progresso tecnológico.³¹²

No mesmo sentido quanto às razões pelas quais se formam referidos grupos, destacando tratar-se de fenômeno jurídico indissociável da realidade econômica atual do mercado, Gustavo Saad Diniz destaca características similares quanto às reduções de custos e ganhos em escala, ressaltando os problemas que tais estruturas possam acarretar a terceiros.³¹³

Destarte, pode-se resumir que a formação de grupos econômicos tende a ocorrer como forma de: organização das etapas produtivas; busca pela integração de cadeias produtivas horizontal (mesmo segmento do mercado); redução de custos (com centros administrativos, jurídicos, contábeis, fiscais, recursos humanos, compras, comercial e outros centralizados); criação de conglomerados internacionais (integrando produtos e empresas de diferentes países, garantindo sinergia financeira, patrimonial e econômica, via captação mais barata de recursos pela força e estabilidade criada pelos grupos de empresas); maior flexibilidade via descentralização das atividades em sociedades menores.

A existência e a relevância de grupos econômicos na economia é inconteste, e influencia diretamente no cotidiano das pessoas, haja vista que consumimos diariamente produtos e serviços fornecidos pelas sociedades integrantes de grandes conglomerados.

direção econômica é associada à autonomia jurídica e patrimonial de cada sociedade agrupada, o que permite a limitação, ou a divisão, dos riscos da exploração empresarial. Na hipótese do crescimento interno da sociedade, todo o patrimônio fica vinculado aos riscos dos negócios por ela desenvolvidos. por meio da técnica grupal, podem-se limitar os riscos de cada negócios a um determinado patrimônio, separado pela personificação da sociedade, que fica encarregada de explorá-lo. Desse modo, problemas enfrentados por determinada sociedade, dedicada a certo ramo de negócio, não afetam necessariamente o grupo como um todo. Diante desse quadro, pode-se afirmar que os grupos de sociedades se consolidaram como a principal técnica jurídica de organização da atividade empresarial contemporânea. Assim é, em virtude de sua capacidade de aliar (i) a necessidade de contínua expansão e concentração do poder empresarial (ii) à limitação dos riscos às exigências de flexibilidade e diversificação funcional e geográfica impostas pela economia globalizada.” (MUNHOZ, Eduardo Secchi. Estrutura de governo dos grupos societários de fato na lei brasileira: acionista controlador, administradores e interesse de grupo. *In*: CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge; TAVARES, Carolina Dias (coord.). **Direito empresarial e outros estudos de direito em homenagem ao professor José Alexandre Tavares Guerreiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 272-273, grifo do autor).

³¹² TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1, p. 648.

³¹³ DINIZ, Gustavo Saad. **Grupos Societários: da formação à falência**. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 1-2.

Apresentado um breve histórico da formação, bem como mencionadas algumas das razões pelas quais se formam referidos conglomerados, passa-se à análise jurídica dos mesmos no Brasil, através da classificação estabelecida pela doutrina em grupos de fato e grupos de direito.

3.1.2.1 Grupos econômicos de fato e de direito

Os grupos econômicos possuem previsão normativa na lei nº 6.404/76, conhecida como lei das sociedades anônimas.

Os dispositivos, os quais tratam especificamente do referido tema, estão contidos no Capítulo XXI da referida lei e dentre os principais dispositivos legais, destacam-se os artigos 265, 266, 267 e 271.³¹⁴

Dentre os critérios adotados para fins de classificação dos grupos econômicos, o mais citado pela doutrina brasileira consiste em tratá-los como: grupos de fato e grupos de direito.

Conforme Rubens Requião:

São grupos de fato as sociedades que mantêm, entre si, laços empresariais através de participação acionária, sem necessidade de se organizarem juridicamente. Relacionam-se segundo o regime legal de sociedades isoladas, sob a forma de coligadas, controladoras e controladas, no sentido de não terem necessidade de maior estrutura organizacional. Já os grupos de direito, entretanto, importam numa convenção, formalizada no Registro do Comércio, tendo por objeto uma organização composta de companhias mas com disciplina própria, sendo reconhecidas pelo direito. São por isso grupos de direito.³¹⁵

³¹⁴ Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

Art. 267. O grupo de sociedades terá designação de que constarão as palavras "grupo de sociedades" ou "grupo".

Art. 271. Considera-se constituído o grupo a partir da data do arquivamento, no registro do comércio da sede da sociedade de comando, dos seguintes documentos: [...] (BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 21 jul. 2018).

³¹⁵ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 217.

Marlon Tomazette, quando da exposição sobre as classificações passíveis de serem adotadas, menciona:

Em primeiro lugar, podemos ressaltar a existência de grupos de fato e grupos de direito. Nestes, há uma convenção que disciplina as relações entre as sociedades integrantes, convenção esta que deve ser registrada e obedecer a certos requisitos impostos pelo art. 269 da Lei n. 6.404/76. Por outro lado, nos grupos de fato, inexistente tal convenção; há uma mera "junção de sociedades, sem a necessidade de exercerem, entre si um relacionamento mais profundo, permanecendo isoladas e sem organização jurídica. A existência ou não da convenção é um fator secundário, na medida em que necessariamente haverá certa disciplina das relações entre as diversas integrantes do grupo, seja verbal, seja escrita.³¹⁶

Fábio Ulhoa Coelho também classifica os grupos em de fato e de direito, tratando o primeiro como sociedades coligadas ou entre sociedade controladora e sociedade controlada, sem formalização expressa neste sentido, enquanto considera o segundo como o conjunto de sociedades cujo controle esteja formalizado através de uma convenção.³¹⁷

Os grupos são formados exclusivamente por pessoas jurídicas, sejam os grupos de fato, sejam os grupos de direito. Nesse sentido, por ser formado pelo conjunto de pessoas jurídicas, todas mantêm suas autonomias e personalidade jurídica distintas da sociedade controladora, ou das demais sociedades integrantes do mesmo grupo. Neste sentido Modesto Carvalhosa e Fernando Kuyven:

O grupo é, portanto, um conjunto de sociedades juridicamente autônomas, mas submetidas ao poder de controle comum de uma sociedade de comando, que também faz parte deste grupo, estando todas elas subordinadas aos interesses deste grupo que geralmente correspondem,

³¹⁶ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1, p. 650.

³¹⁷ "Os grupos de fato se estabelecem entre sociedades coligadas ou entre controladora e controlada. Coligadas são aquelas em que uma tem influência significativa sobre a outra, sem, contudo, controlá-la, Já controladora é aquela que detém o poder de controle de outra companhia. Em regra, a lei veda a participação recíproca entre a sociedade anônima e suas coligadas ou controladas, abrindo exceção somente para as hipóteses em que a companhia pode adquirir as próprias ações (LSA, arts. 244 e 30, § 1.º, b). [...] Grupo de direito, ao seu turno, é o conjunto de sociedades cujo controle é titularizado por uma brasileira (a sociedade comandante, ou *holding*) e que, mediante convenção acerca de combinação de esforços ou participação em atividades ou empreendimentos comuns, formalizam essa relação interempresarial. Os grupos devem possuir *designação*, da qual constará palavra identificadora da sua existência ('grupo' ou 'grupo de sociedades': art. 267 da LSA), e devem estar devidamente registrados na Junta Comercial." (COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 202-203, grifo do autor).

nos termos do que prevê a convenção de grupo, aos interesses da própria sociedade de comando.³¹⁸

Ainda, os mesmos autores, Modesto Carvalhosa e Fernando Kuyven, mencionam que dentre as características das sociedades de fato, as mesmas tratam-se de situações de coligação ou de controle entre sociedades envolvidas, as quais mantêm suas respectivas identidades, bem como sua personalidade jurídica e seu patrimônio individualizado. No entanto, e já apresentando uma diferença quando comparado com os grupos de direito, referidos autores ressaltam que nos grupos de fato as sociedades mantêm íntegra a individualidade de seus objetivos operacionais, não tendo a controladora ingerência direta sobre a política e as prioridades das sociedades controladas.³¹⁹

Outra característica diferenciadora entre os grupos de fato e de direito, conforme os mesmos autores (Modesto Carvalhosa e Fernando Kuyven), reside na necessidade de um regime rigoroso de comutatividade nas relações negociais entre as sociedades integrantes de um grupo de fato.³²⁰ Os autores fazem essa diferenciação, haja vista que nos grupos de direito há a possibilidade de operações intra-grupo nas quais haja prejuízo para uma das sociedades integrantes, mas com o dever de ser recompensado o prejuízo.

Modesto Carvalhosa e Fernando Kuyven, quando tratam das características dos grupos de direito, mencionam que referido grupo, o qual denominam de grupo convencional, é formado mediante uma convenção formal, através da qual fixam uma direção autônoma do grupo, com políticas de administração, uma convenção com natureza típica de negócio obrigacional.³²¹

Em síntese, temos duas figuras de grupos previstas no ordenamento jurídico pátrio, ambas aceitas, possuindo como principal diferenciação a formalização da sua estrutura de grupo.

Na prática se verifica que os grupos econômicos se formam por necessidade e desenvolvimento da atividade da empresa,³²² razão pela qual os grupos que se

³¹⁸ Ibid., p. 1034.

³¹⁹ CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Luiz Fernando Martins. **Tratado de direito empresarial: sociedades anônimas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. v. 3, p. 1041-1042.

³²⁰ Ibid., p. 1042.

³²¹ CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Luiz Fernando Martins. **Tratado de direito empresarial: sociedades anônimas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. v. 3, p. 1073.

³²² Termo empregado aqui no sentido da atividade econômica organizada desenvolvida por todo o grupo econômico.

formam, na grande maioria e dentro da classificação mencionada, são os “de fato”. Não obstante, mesmo nesta categoria, os mesmos não perdem a sua personalidade jurídica dentro do grupo do qual fazem parte.

3.1.2.2 Da responsabilidade dos grupos econômicos de fato e de direito

Identificado que as sociedades mantêm as suas respectivas personalidades jurídicas quando inseridas em um determinado grupo econômico, necessário se faz a análise quanto à conservação dos efeitos jurídicos advindos desta preservação de identidade.

Modesto Carvalhosa e Fernando Kuyven analisando estruturas de grupos formados por sociedades controladas ou coligadas, destacam que apesar destas manterem formalmente suas respectivas autonomias, substancialmente elas são “despersonificadas.”³²³

Nesse ponto os mencionados autores chamam a atenção para o fato de que nos grupos de direito a obrigação dos diretores de cada sociedade com os objetivos sociais das mesmas ficam relativizados em face dos interesses comuns do grupo, em situações nas quais inclusive o patrimônio social da respectiva sociedade controlada, ou coligada, pode ser submetido ao interesse do grupo.³²⁴

Apesar das observações, as quais demonstram certa fragilidade quanto à autonomia e independência das sociedades as quais compõem um grupo econômico, os mesmos autores ressaltam que:

O único elemento de autonomia que se mantém, em nosso direito societário, é o da responsabilidade das sociedades participantes. Aliás, este é o ponto mais controvertido da nossa Lei Societária, qual seja o dos grupos convencionais de sociedades que, despersonificando as suas filiais (art. 272) e retirando a sua autonomia administrativa e patrimonial (art. 276), não outorgam aos credores direitos sobre o patrimônio comum no caso de inadimplência. Cabe, portanto, ao construtivismo jurisprudencial criar essa responsabilidade, sob a égide da desconsideração da personalidade jurídica. Também não há essa solidariedade legal no caso de ato ilícito extracontratual praticado por uma sociedade do grupo.³²⁵

³²³ CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Luiz Fernando Martins. Op. cit. p. 1073.

³²⁴ CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Luiz Fernando Martins. **Tratado de direito empresarial: sociedades anônimas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. v. 3, p. 1074-1075.

³²⁵ Ibid., p. 1076.

Também no sentido de reconhecer que o fenômeno dos grupos acarreta na ruptura da autonomia de cada sociedade individualmente,³²⁶ Eduardo Secchi Munhoz destaca que mesmo nos grupos de fato a integração empresarial criada pelo grupo faz nascer uma realidade qualitativamente diferente da concepção que a lei brasileira previu,³²⁷ haja vista que, na prática, não existe independência absoluta das sociedades.

Da mesma forma que os autores citados anteriormente, Eduardo Secchi Munhoz entende que a legislação pátria deveria ter previsto regras de responsabilidade e, portanto, de garantias aos credores, conforme excerto que segue transcrito:

No regime dos grupos de direito da Lei das S.A. mais surpreendente, porém, é a ausência de normas relativas à garantia dos credores. Nem mesmo em relação à subsidiária integral (artigo 251 e ss.) foram previstas normas dessa natureza, como se não houvesse nos grupos nenhum risco de confusão patrimonial. A justificativa indicada quando da apresentação do projeto que resultou na Lei das S.A. foi no sentido de que os credores poderiam exigir as suas próprias garantias, havendo o risco, ademais, de transformar as sociedades agrupadas em meros departamentos da mesma sociedade, descaracterizando o grupo como associação de sociedades com personalidade e patrimônio distintos. O argumento, porém, parece destituído de razão, levando a uma total desproteção dos credores, em face do fenômeno dos grupos de sociedades.³²⁸

Nesse mesmo sentido, quanto à inexistência de regras de responsabilização direta das sociedades integrantes do grupo econômico e da possibilidade de cada credor exigir alguma garantia quando da negociação, Modesto Carvalhosa e Fernando Kuyven reconhecem que a lei das sociedades anônimas não previu nenhuma responsabilidade solidária ou subsidiária das sociedades participantes do grupo convencional (de direito), mantendo, as sociedades do grupo, seus respectivos patrimônios distintos, separados das demais sociedades integrantes do

³²⁶ MUNHOZ, Eduardo Secchi. Estrutura de governo dos grupos societários de fato na lei brasileira: acionista controlador, administradores e interesse de grupo. *In*: CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge; TAVARES, Carolina Dias (coord.). **Direito empresarial e outros estudos de direito em homenagem ao professor José Alexandre Tavares Guerreiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 275.

³²⁷ *Ibid.*, p. 281.

³²⁸ MUNHOZ, Eduardo Secchi. Estrutura de governo dos grupos societários de fato na lei brasileira: acionista controlador, administradores e interesse de grupo. *In*: CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge; TAVARES, Carolina Dias (coord.). **Direito empresarial e outros estudos de direito em homenagem ao professor José Alexandre Tavares Guerreiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 282.

mesmo grupo, cada qual com suas respectivas responsabilidades, isoladas umas das outras.³²⁹

O professor português, José Engrácia Antunes, analisando a evolução e os efeitos dos grupos econômicos na sociedade moderna, traz um panorama histórico sobre a tentativa de responsabilização das sociedades pertencentes a grupos, e dentre os exemplos que apresenta, menciona a tentativa da União Europeia em responsabilizar integralmente as sociedades, em especial a que tenha função controladora no grupo.³³⁰

O professor português reconhece que apesar da tentativa da União Europeia trazer um debate científico ao tema, da forma como foi concebida, de total responsabilidade, encontrava entraves tanto por uma perspectiva jurídica, quanto econômica,³³¹ o que poderia dificultar o desenvolvimento tanto das sociedades como da própria economia.

³²⁹ CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Luiz Fernando Martins. **Tratado de direito empresarial: sociedades anônimas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. v. 3, p. 1078.

³³⁰ “Nos antípodas do modelo tradicional, encontramos uma nova e revolucionária estratégia regulatória em sede do problema da responsabilidade empresarial plurissocietária: esta estratégia encontrou a sua consagração mais expressiva nas várias propostas elaboradas pela União Europeia nos anos 70 e 80, em sede de harmonização dos direitos societários europeus, designadamente o ‘Projecto de uma 9ª Directiva Comunitária sobre as Coligações entre Empresas e os Grupos de Sociedades’. Apesar de revestir um carácter puramente *de lege ferenda* e ter despertado um tal criticismo a ponto de ser hoje altamente improvável a sua transformação em direito positivo, justifica-se uma referência autónoma a tal modelo, dado que ele simboliza, em nível mundial, a mais significativa reacção à ortodoxia do sistema regulatório tradicional. [...] A disposição central do Projecto de Directiva Comunitária nesta matéria pode ser encontrada no seu art. 46º: nos termos do seu nº 1, ‘a sociedade dominante de um grupo responderá por todas as dívidas das sociedades dependentes do mesmo grupo’” (ANTUNES, José Engrácia. *Estrutura e responsabilidade da empresa: o moderno paradoxo regulatório*. In: CUNHA, Alexandre dos Santos. **O direito das empresas e das obrigações e o novo código civil brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 44).

³³¹ “De uma perspectiva jurídica, as principais debilidades desta estratégia consistem, no essencial, na *insegurança* e no *automatismo* dos resultados da respectiva aplicação. [...] esta situação é particularmente grave para as sociedades que se situam no vértice hierárquico dos grupos, expondo-as à permanente ameaça de serem envolvidas em acções judiciais de responsabilidade por passivos alheios que podem colocar em cheque a estabilidade financeira do próprio grupo e cuja sorte dependerá, em último termo, das idiosincrasias da construção jurisprudencial. [...] semelhante rigidez é particularmente séria para o caso daqueles grupos dotados de um governo altamente descentralizado, nos quais o poder de controlo da cúpula grupal sobre as sociedades-filhas é exercido de forma ténue ou mesmo insignificante (*at arm’s length*) e nas quais os administradores destas últimas gozam de um considerável grau de liberdade na condução dos negócios sociais, hipótese essa em que os passivos ou situações de insolvência eventualmente verificados ao níveis das filiais serão, por via de regra, imputáveis a decisões de gestão tomadas autonomamente pelas administrações destas; [...] Também de uma perspectiva económica são patentes os inconvenientes do modelo em epígrafe. Com efeito, e desde logo, tal modelo regulatório pode forçar as empresas a adotar *estruturas de governo ou gestão economicamente ineficientes*: ao expor a sociedade-mãe à responsabilidade jurídica pelo risco empresarial correspondente à totalidade das actividades económicas desenvolvidas no seio do grupo.” (ANTUNES, José Engrácia. *Estrutura e responsabilidade da empresa: o moderno paradoxo*

No Brasil, por disposição do artigo 266 da lei nº 6.404/76, mesmo havendo uma estrutura administrativa, com coordenação ou subordinação das demais sociedades, cada uma destas mantém incólume a sua personalidade jurídica, bem como o seu patrimônio.

Mesmo com a constituição de um grupo de direito, as sociedades as quais compõe o referido conglomerado não perdem a sua personalidade jurídica, tampouco há confusão entre o patrimônio das sociedades. A convenção formalizada para o grupo de direito estabelece objetivos e uma nova organização coletiva, mas sem retirar a individualidade de cada sociedade pertencente ao grupo, sendo que em havendo algum prejuízo às sociedades individualmente, deverá haver uma compensação proporcional ao prejuízo ocorrido.

No grupo de direito, apesar da designação do termo "grupo de sociedades" ou "grupo", e de existir uma sociedade controladora, uma convenção de regras para combinarem esforços e estratégias, uma estrutura administrativa e outras características naturais dessa união, de qualquer sorte a própria lei destaca a manutenção da personalidade jurídica distinta entre as sociedades empresárias as quais compõem o referido grupo.

Esse fato, mesmo frente às ponderações apresentadas, é relevante para fins de se analisar a possibilidade de responsabilização de sociedades pertencentes a determinado grupo econômico, quando uma de suas integrantes não for capaz de adimplir com suas obrigações perante terceiros.

Por previsão legal da lei das sociedades anônimas, a priori, não haveria a responsabilização das demais sociedades pertencentes ao grupo econômico quando houver o mero inadimplemento de uma das suas sociedades integrantes. Cada sociedade responde por suas obrigações de forma independente, sem que haja qualquer tipo de "contaminação" entre as mesmas.

Exceções à regra, conforme apontado pela doutrina, ocorre em casos específicos previstos na legislação, ou quando da desconsideração da personalidade jurídica, conforme ressalva apresentada por Modesto Carvalhosa e Fernando Kuyven, os quais observam que somente as sociedades pertencentes a um grupo de direito podem utilizar a sigla "grupo", pois caso as sociedades de fato utilizem-se dessa nomenclatura, atraem para si a possibilidade da aplicação da

teoria da aparência, podendo os credores pleitearem reparação contra as demais sociedades integrantes do grupo de fato, podendo solicitar a desconsideração da personalidade jurídica.³³²

A existência de dois tipos de grupos econômicos estabelecidos pela doutrina poderia induzir à interpretação quanto a possíveis efeitos diversos, haja vista a expressa previsão na lei das sociedades anônimas quanto à autonomia e independência de grupos de direito.

Há diferenças sim, como exposto, inclusive de índole formal. Contudo, o fato de se estabelecer um grupo de fato, sem os requisitos exigidos na legislação pátria para que seja considerado um grupo de direito, isso não retira a mesma característica de que todas as sociedades empresárias envolvidas, as quais façam parte do referido grupo, mantêm suas personalidades jurídicas e seus patrimônios distintos umas das outras.

Portanto, apesar das ressalvas apresentadas por parte da doutrina, é reconhecida a manutenção da personalidade jurídica e do patrimônio individualizado das sociedades integrantes dos grupos econômicos, razão pela qual o mero fato de uma determinada sociedade participar de um grupo não resulta em solidariedade ou mesmo responsabilidade subsidiária pelas obrigações assumidas e inadimplidas de outra sociedade pertencente ao mesmo grupo econômico.

3.2 Previsão legal de grupos econômicos para fins tributários

Após a análise e a identificação: (i) dos tipos societários nos quais não há a figura responsabilidade dos sócios perante as obrigações assumidas pela sociedade, e (ii) dos grupos econômicos para os quais não há previsão de responsabilidade das sociedades integrantes dos mesmos, passemos à análise da previsão legal de grupos econômicos para fins tributários.³³³

3.2.1 Previsão para fins de atribuição de benefícios fiscais

³³² CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Luiz Fernando Martins. **Tratado de direito empresarial: sociedades anônimas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. v. 3, p. 1050.

³³³ Observa-se que há previsão legal a qual responsabiliza, expressamente, empresas integrantes de grupos econômicos, para fins trabalhistas (artigo 2º, parágrafo 2º do decreto-lei nº 5.452/1943 – CLT) e para fins de defesa do consumidor (artigo 28, parágrafo 2º da lei nº 8.708/1990). Contudo, não iremos nos aprofundar sobre as mesmas, por fugir do escopo do presente trabalho.

O reconhecimento jurídico dos grupos econômicos, para fins tributários, pode ser aferido em alguns dispositivos legais recentemente instituídos.

Dentre as hipóteses nas quais ocorreu o referido reconhecimento, iniciemos pelas que concederam benesses aos contribuintes.

Em tais situações excepcionais, facultou-se aos contribuintes que se utilizassem de parcela do patrimônio³³⁴ de outras empresas, desde que pertencentes ao mesmo grupo econômico, para fins de adimplemento de débitos fiscais próprios.

A exemplo de tal situação, podemos citar o artigo 33 da medida provisória nº 651, de 09 de julho de 2014, a qual foi convertida posteriormente em lei, sendo mantido o referido benefício no artigo 33 da lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.

A redação prevista originalmente na medida provisória já contemplava um benefício fiscal até então não concedido em parcelamentos especiais, pois permitia a quitação de quaisquer saldos de parcelamentos, ordinários ou especiais, aos quais tivesse aderido o contribuinte, com o emprego de até 70% de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL. Ao permitir a quitação nesta formatação, facultou aos contribuintes que quitassem não apenas as multas e juros,³³⁵ mas também o valor principal dos débitos tributários.

Além disso, e neste ponto surge a relevância para o presente estudo, o legislador facultou aos contribuintes que empregassem prejuízos fiscais e base negativa de CSLL de outras sociedades com as quais tivessem algum tipo de participação. Pela importância do tema, segue a transcrição do *caput* e de alguns parágrafos do artigo 33, da lei nº 13.043/2014:

Art. 33. O contribuinte com parcelamento que contenha débitos de natureza tributária, vencidos até 31 de dezembro de 2013, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN poderá, mediante requerimento, utilizar créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2014, para a quitação antecipada dos débitos parcelados.

³³⁴ Mais especificamente de ativos, dentre eles prejuízos fiscais, base negativa de CSLL, créditos ressarcíveis e restituíveis, conforme será demonstrado.

³³⁵ Parcelamentos especiais anteriores como os denominados de Refis, dentre eles o Refis I (artigo 2º, parágrafo 7º da lei nº 9.964/2002), o Refis da Crise (artigo 1º, parágrafo 7º da lei nº 11.941/2009) e suas sucessivas reaberturas já haviam permitido o emprego de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL para o adimplemento de juros e multas.

§ 1º Os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL poderão ser utilizados, nos termos do caput, entre empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou entre empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2013, domiciliadas no Brasil, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação antecipada.

§ 2º Poderão ainda ser utilizados pelo contribuinte a que se refere o caput os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL do responsável ou corresponsável pelo crédito tributário que deu origem ao parcelamento.

§ 3º Os créditos das empresas de que tratam os §§ 1º e 2º somente poderão ser utilizados após a utilização total dos créditos próprios.

§ 4º A opção de que trata o caput deverá ser feita mediante requerimento apresentado em até 15 (quinze) dias após a publicação desta Lei, observadas as seguintes condições:

I - pagamento em espécie equivalente a, no mínimo, 30% (trinta por cento) do saldo do parcelamento; e

II - **quitação integral do saldo remanescente mediante a utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido.**

[...]

§ 12. Para os fins do disposto no § 1º, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a 50% (cinquenta por cento), desde que existente acordo de acionistas que assegure de modo permanente a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais, assim como o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.³³⁶

Nesse parcelamento, ou nesta modalidade de liquidação de parcelamentos existentes, apesar de não ser empregado em nenhum momento o termo “grupo”, estava límpida a intenção de possibilitar o “trânsito” de créditos, desta natureza, entre sociedades as quais compunham grupos econômicos.

A redação original da medida provisória nº 651/2014 já continha redação na qual estava contemplada a mesma possibilidade de aproveitamento de créditos entre empresas do mesmo grupo econômico, tanto quando o controle ocorresse de forma direta, quanto indireta, situações as quais se amoldam perfeitamente às

³³⁶ BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros [...]. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 nov. 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm. Acesso em: 7 out. 2018. (Grifo nosso).

estabelecidas na lei e reconhecidas pela doutrina para fins de identificação de um grupo societário.

Além disso, e deixando clara a intenção de facultar o aproveitamento do referido benefício às sociedades integrantes de grupos econômicos, o legislador foi além, alargando as possibilidades estabelecidas originalmente na medida provisória, incluindo também o parágrafo 12º, acima transcrito, através do qual considerou também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora fosse inferior a 50% (cinquenta por cento) das quotas, ou ações com poder de voto nas deliberações sociais, desde que existente acordo de acionistas que assegurassem à sociedade controladora a preponderância no controle.

Ou seja, mesmo para situações às quais a lei não estabelecesse um controle direito, mas sim uma situação de participação entre coligadas,³³⁷ com um controle efetivo formalizado através de acordo de acionistas, inclusive nestes casos se reconheceu a possibilidade do aproveitamento do mencionado benefício fiscal.

A lei permitiu, portanto, que em todas as situações nas quais houvesse a constituição de um grupo, mesmo para os grupos de fato (inclusive entre coligadas, em harmonia com o entendimento já estabelecido pela doutrina), fosse permitida a quitação dos débitos parcelados das sociedades integrantes dos grupos através da circulação de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL de outras as sociedades pertencentes ao mesmo grupo.

Em situação análoga, e mais recente, a medida provisória nº 766, de 04 de janeiro de 2017 instituiu um novo parcelamento especial, ao qual se atribuiu a denominação de PRT (programa de regularização tributária).³³⁸

O PRT, de forma idêntica à previsão da lei nº 13.043/2014, permitiu, novamente, que entre sociedades controladas e controladoras, ou entre controladas por uma mesma sociedade, portanto pertencentes a um mesmo grupo societário, pudessem, novamente, utilizar de créditos das demais sociedades como forma de adimplemento das suas obrigações tributárias.

³³⁷ Analisando sobre o viés do percentual das quotas ou de ações societárias.

³³⁸ Este novo programa não chegou a ser convertido em lei, mas em face da previsão constitucional, do artigo 62, parágrafo 12º da Constituição Federal de 1988, a qual estabelece a manutenção das relações jurídicas constituídas durante a vigência da medida provisória, e tendo em vista que a abertura do prazo para adesão ao referido programa de regularização ocorreu antes do encerramento da vigência da medida provisória, para os contribuintes que aderiram ao mesmo permaneceram válidas as regras na medida provisória.

Segue a transcrição de excerto do artigo 2º, da medida provisória nº 766/2017, referente à utilização dos créditos para pagamento de débitos de sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico:

Art. 2º- No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao PRT poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º-mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

I - pagamento à vista e em espécie de, no mínimo, vinte por cento do valor da dívida consolidada e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

II - pagamento em espécie de, no mínimo, vinte e quatro por cento da dívida consolidada em vinte e quatro prestações mensais e sucessivas e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

[...]

§ 2º- Na liquidação dos débitos na forma prevista nos incisos I e II do caput, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

§ 3º- Para fins do disposto no § 2º, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a cinquenta por cento, desde que existente acordo de acionistas que assegure de modo permanente a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais, e o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.

§ 4º- Na hipótese de utilização dos créditos de que tratam o § 2º e o § 3º, os créditos próprios deverão ser utilizados primeiramente.³³⁹

Nesse novo programa especial de regularização de débitos tributárias federais, a União Federal permitiu que fossem quitados quaisquer débitos, já parcelados ou não, sendo que nas opções de pagamento à vista de 20% (vinte por cento) da dívida consolidada, ou 24% (vinte e quatro por cento) da dívida

³³⁹ BRASIL. Medida provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017. Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 jan. 2017. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1522390. Acesso em: 7 out. 2018. (Grifo nosso).

consolidada, dividida em 24 (vinte e quatro) parcelas mensais, o saldo da dívida poderia ser quitado tanto com prejuízos fiscais e base negativa de CSLL de sociedades controladas e controladoras, quanto com outros créditos restituíveis ou ressarcíveis dessas mesmas sociedades.³⁴⁰

Novamente temos um dispositivo normativo no qual constava o expresse reconhecimento de grupos econômicos.

Lembremos que prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL não podem ser transferidos a terceira pessoa, ficando o aproveitamento limitado à própria sociedade a qual os tenha constituído, sendo que mesmo os créditos restituíveis ou restituíveis, os quais após algum tempo são disponibilizados em dinheiro aos contribuintes detentores destes direitos, somente são pagos ao respectivo credor desses valores, o qual inclusive, pode compensá-los com outros débitos administrados pela RFB.³⁴¹

Portanto, créditos pertencentes ao ativo³⁴² de pessoas jurídicas puderam ser transferidos a outras, desde que estivesse comprovado o vínculo societário de “grupo”.

Essas duas disposições normativas além de reconhecerem a existência de grupos societários, atribuíram efeitos tributários aos mesmos, possibilitando a aplicação de benefícios tributários passível de ser compartilhado e potencializado com a autorização da transferência de créditos entre as sociedades para o adimplemento de débitos tributários individuais de cada sociedade.

³⁴⁰ Quanto à natureza dos créditos passíveis de serem utilizados para fins de quitação pelo PRT, a instrução normativa RFB nº 1687, de 31 de janeiro de 2017, no seu artigo 10, § 5º, inciso I, esclareceu que somente poderiam ser utilizados créditos pleiteados através de pedido eletrônico de restituição, ressarcimento ou reembolso transmitido por meio do programa PER/DCOMP da RFB. (BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB Nº 1687, de 31 de janeiro de 2017. Regulamenta o Programa de Regularização Tributária (PRT), instituído pela Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1º fev. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=80099&visao=anotado>. Acesso em: 7 out. 2018).

³⁴¹ Atualmente, com o advento da lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, os contribuintes passaram a deter a faculdade de compensarem créditos não previdenciários com débitos previdenciários e vice-versa, desde que ambos sejam de período de apuração posterior à utilização do e-Social. (BRASIL. Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018. Altera as Leis nºs 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 maio 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13670.htm. Acesso em: 22 fev. 2018).

³⁴² Lembrando que o ativo faz parte do patrimônio das pessoas (Patrimônio = Ativo – Passivo)

Ainda durante o ano de 2018, em virtude da medida provisória nº 766/2017 não ter sido convertida em lei, a governo publicou uma nova medida provisória com redação similar à primeira, a medida provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, a qual posteriormente foi convertida na lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017.

Esse novo programa foi denominado de Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), similar em nome ao anterior e com regras parecidas. Dentre as regras aplicáveis às sociedades pertencentes ao mesmo grupo, segue a transcrição de algumas:

Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

I - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e a **liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou de outros créditos** próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a possibilidade de pagamento em espécie de eventual saldo remanescente em até sessenta prestações adicionais, vencíveis a partir do mês seguinte ao do pagamento à vista;

[...]

IV - pagamento em espécie de, no mínimo, 24% (vinte e quatro por cento) da dívida consolidada em vinte e quatro prestações mensais e sucessivas e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 1º Na hipótese de adesão a uma das modalidades previstas no inciso III do caput deste artigo, ficam assegurados aos devedores com dívida total, sem reduções, igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais):

I - a redução do pagamento à vista e em espécie para, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017; e

II - após a aplicação das reduções de multas e juros, a possibilidade de utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL e de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a liquidação do saldo remanescente, em espécie, pelo número de parcelas previstas para a modalidade.

§ 2º **Na liquidação dos débitos na forma prevista no inciso I do caput e no § 1º deste artigo, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL** apurados até 31 de

dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e **de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.**

§ 3º **Para fins do disposto no § 2º deste artigo, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a 50% (cinquenta por cento), desde que exista acordo de acionistas que assegure, de modo permanente, a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais e o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.**

§ 4º Na hipótese de utilização dos créditos de que tratam os §§ 2º e 3º deste artigo, os créditos próprios deverão ser utilizados primeiro.³⁴³

Há similitude nas opções de quitação ou parcelamento da entrada e quitação com créditos de terceiros pertencentes ao mesmo grupo, mas também foi inserida uma nova opção a qual privilegiava ainda mais as sociedades: foi possibilitado que às hipóteses nas quais as dívidas tributárias fossem iguais ou inferiores a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), a entrada fosse reduzida para o percentual de 5% (cinco por cento) do valor total da dívida e paga em cinco parcelas iguais e sucessivas, enquanto o saldo de 95% da dívida consolidada, após a aplicação de reduções previstas na lei, fosse quitado com os créditos próprios ou de terceiros, ou seja, praticamente toda a dívida poderia ser adimplida com créditos de terceiros pertencentes ao mesmo grupo societário.

Essas situações, mesmo sendo excepcionais e com prazo reduzido de opção, demonstram o reconhecimento, por parte do direito tributário, das situações nas quais existam grupos econômicos, atribuindo-lhes efeitos jurídicos diferenciados.

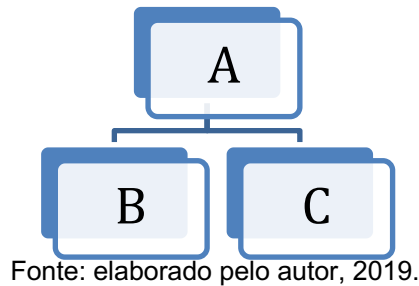
Tal assertiva tem como lastro o fato de ter sido autorizada a circulação desses créditos tributários apenas entre pessoas jurídicas, e desde que houvesse situação de controle entre elas, característica essa dos grupos, sejam os de fato ou mesmo de direito.³⁴⁴ A exemplo disso e corroborando com a demonstração de que o

³⁴³ BRASIL. Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei no 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm. Acesso em: 22 fev. 2018. (Grifo nosso).

³⁴⁴ Para os grupos de direito, a diferença primordial reside em possuírem uma formalização maior, com convenção, sociedade controladora expressamente designada com esta atribuição, designação expressa de “grupo”, arquivamento dos atos societários e constitutivos do grupo na Junta Comercial, dentre outros requisitos formais.

legislador buscou aplicar o referido benefício aos grupos societários, a lei permitia a circulação dos créditos mesmo entre sociedades controladas por uma terceira sociedade, conforme o desenho abaixo:

Figura 1 – Circulação de crédito entre sociedades



Nesse caso as sociedades “B” e “C” poderiam circular entre elas os créditos, autorizados por lei, para fins de adimplemento de seus débitos tributários, mesmo que não houvesse participação societária direta entre ambas, mas com a ressalva de existir uma controladora em comum.

No exemplo dado acima, a sociedade “A” sendo a controladora em comum da sociedade “B” e da “C”, estava perfectibilizada a possibilidade autorizada por lei.

Contudo, no mesmo exemplo, se “A” fosse uma pessoa física, mesmo que estivesse na situação de controle das sociedades “B” e “C” (o que não é algo incomum ter pessoas físicas como sócias e controladoras de pessoas jurídicas), em tal situação não poderia ocorrer a transferência dos créditos entre as pessoas jurídicas “B” e “C”. Recentemente um pleito neste sentido foi submetido ao Poder Judiciário e foi negado.³⁴⁵

³⁴⁵ O presente tema já foi submetido ao crivo do Poder Judiciário, apelação cível nº 5009893-04.2017.4.04.7107/RS, em situação na qual uma sociedade pleiteava a possibilidade de utilizar créditos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de outra sociedade, em razão de ambas possuírem o mesmo controlador em comum, este último pessoa física. No entanto, até o presente momento o pedido foi negado pelo fato de não ser o controlador pessoa jurídica. Segue excerto do voto condutor: “Dessa forma, tenho que a legislação do programa de recuperação não deu margem à sua aplicação na forma pretendida pela impetrante - uso de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL de empresas controladas pelos mesmos sócios – pessoas físicas – que a integram.” (BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região; 2. Turma). Apelação Cível nº 5009893-04.2017.4.04.7107/TRF. Tributário. Parcelamento. Lei nº 13.496/2017. Utilização de Créditos de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL. Empresas Controladas pelos mesmos Sócios – Pessoas Físicas. Impossibilidade. Apelante: SM Gestão e Negócios Ltda. Apelado: União Fazenda Nacional. Relatora: Luciane Amaral Corrêa Münch, 28 de fevereiro de 2018. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50098930420174047107&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=&selForma=N

Lembremos que estamos tratando de créditos os quais não possuem autorização para serem aproveitados por terceiras pessoas, ao revés, há expressa limitação pelas pessoas detentoras dos mesmos, tanto que em caso de incorporação, se o prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL estiverem na pessoa jurídica incorporada, o referido crédito é extinto quando do evento da incorporação.

Com isso demonstra-se que os grupos econômicos constituem-se em uma realidade a qual já passou a ser tratada no âmbito tributário, conforme demonstrado nos exemplos apresentados.

3.2.2 Previsão para fins de responsabilização tributária:

Após termos analisado: os casos de responsabilidade tributária dispostos no código tributário nacional e em algumas leis esparsas; as limitações constitucionais ao legislador pátrio para a instituição de novas modalidades de responsabilidade tributária; os tipos societários existentes no sistema jurídico brasileiro, com o escopo de segregarmos os que possuem personalidade jurídica própria, bem como os tipos nos quais os sócios não respondem com as obrigações da sociedade além do limite das quotas, ou ações subscritas ou adquiridas; o conceito e as características dos grupos econômicos; tendo esse arcabouço de informações, passemos às hipóteses e as situações nas quais têm sido aplicada a responsabilidade tributária dos referidos grupos.

3.2.2.1 Artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212/91

Tratando desse tema, não temos como nos furtar da análise do disposto no artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Para fins de melhor elucidação, segue a transcrição do disposto no mencionado dispositivo legal:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:
[...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.³⁴⁶

A redação do inciso IX é clara quanto à determinação de responderem solidariamente as empresas aos quais integram um grupo econômico qualquer, pelas obrigações decorrentes desta lei, a qual, por sua vez, trata das contribuições previdenciárias.

A lei nº 8.212/91 não traz mais nenhuma menção a grupos econômicos além do referido dispositivo acima transcrito. Também não esclarece qual a sua concepção de grupo econômico para fins de implicação da referida norma, se estaria tratando de grupos de fato, ou de direito, ou mesmo de ambos.

A tentativa de esclarecimento quanto ao significado que deva ser dado concedido aos grupos econômicos dispostos na referida pode ser aferida no artigo 494 da instrução normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

O artigo 494 está disposto no título VIII da instrução normativa RFB nº 971/09, no capítulo III, denominado “Do Grupo Econômico”, com a redação que segue transcrita:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.³⁴⁷

Na sequência do referido artigo, ainda no mesmo capítulo, consta também o artigo 495, no qual está previsto que em havendo o lançamento de crédito previdenciário, as demais empresas do grupo serão cientificadas da ocorrência por serem responsáveis solidárias na forma do artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212/91. Segue a transcrição do mencionado artigo subsequente:

³⁴⁶ BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 jul. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm. Acesso em: 13 fev. 2019. (Grifo nosso).

³⁴⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB Nº 971, de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 nov. 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em: 7 out. 2018. (Grifo nosso).

Art. 495. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.³⁴⁸

Desses dispositivos infralegais podemos extrair que para a Receita Federal do Brasil³⁴⁹ basta a existência de duas ou mais sociedades sob a mesma direção, controle ou administração de uma delas, que se estará diante de um grupo econômico, e havendo débito de uma dessas sociedades integrantes do referido grupo, as demais são responsáveis solidárias pelo adimplemento.

Tanto a falta de maior detalhamento na lei ordinária, como a interpretação atribuída pela Receita Federal do Brasil à mesma são passíveis de críticas e geram muita controvérsia sobre o tema, havendo mais de um posicionamento sobre a matéria, seja para reconhecer a validade da referida norma, seja para afastá-la, e por razões diversas.

Passemos à análise do posicionamento da doutrina sobre a referida norma, iniciando pelo veículo que introduziu a mesma no sistema jurídico tributário.

O veículo normativo se trata de lei ordinária, havendo vários doutrinadores os quais interpretam que somente lei complementar poderia criar a referida sujeição passiva, razão pela qual o artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212/91 padeceria de vício intransponível e seria inconstitucional.

Nesse sentido, pela inconstitucionalidade da norma por não ter sido instituída pela via de lei complementar, identificamos o posicionamento de alguns autores, como: Andrei Pitten Velloso,³⁵⁰ Fabiana Dal Padre Tomé,³⁵¹ Marcelo da Rocha

³⁴⁸ Ibid.

³⁴⁹ Destaca-se que a referida instrução normativa dispõe de normas gerais de tributação e arrecadação das contribuições sociais, sendo, portanto, de natureza cogente aos agentes fiscais da Receita Federal do Brasil, e por se tratar de norma aos agentes da receita Federal do Brasil, além de ser obrigatória a aplicação pelos mesmos, também se enquadra no disposto no artigo 100, inciso I do Código Tributário Nacional. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 12 nov. 2018).

³⁵⁰ Em artigo publicado sobre o tema, o autor cita o julgamento do RE 562.276 do STF, e conclui que somente se respeitadas as regras do artigo 134 e 135 do CTN seria constitucional a referida previsão. Seguem excertos do artigo do autor: “Trilhando essa linha argumentativa, o Supremo Tribunal Federal assentou o entendimento de que a legislação ordinária não pode estabelecer novas hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros, devendo respeitar as regras-matrizes previstas nos arts. 134 e 135 do CTN (Pleno, RE 562.276, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em

Ribeiro Dantas,³⁵² Fábio Pallaretti Calcini,³⁵³ Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa,³⁵⁴ Leonardo Nuñez Campos,³⁵⁵ Rafael de Souza Medeiros,³⁵⁶ João Guilherme de Moura Rocha Parente Muniz³⁵⁷ e Hélio Silvio Ourém Campos em artigo conjunto com Dóris de Souza Castelo Branco.³⁵⁸

03/11/2010). [...] Essas ponderações conduzem à inconstitucionalidade, por vício formal, do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, conclusão que somente pode ser refutada com fundamento na regra inscrita no inciso I do art. 124 do CTN.” (VELLOSO, Andrei Pitten. Responsabilidade tributárias das empresas integrantes de grupos econômicos. **Jornal Carta Forense**, São Paulo, 3 set. 2015. Seção Tributário. Disponível em:

<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilidade-tributaria-das-empresas-integrantes-de-grupos-economicos/15751>. Acesso em: 23 fev. 2019).

³⁵¹ “Convém esclarecer, desde logo, a inexistência de previsão legal, nos termos do que exige o inc. II do art. 124 do CTN (LGL\1966\26), que estabeleça responsabilidade solidária a empresas integrantes de um grupo econômico. Referido veículo normativo, considerado o disposto no art. 146, III, da Constituição, há de lei complementar, como acima demonstrado. Por esse motivo, nem mesmo o art. 30, IX, da Lei 8.212/1991 está habilitada a disciplinar o assunto.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. considerações sobre a responsabilidade de empresas pertencentes a grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 1, n. 3, nov./dez. 2016, p. 28).

³⁵² “Fica, portanto, patente a inconstitucionalidade da disposição legal em comento por: (i) vício formal, tendo em vista que não obedeceu às regras de introdução no sistema determinadas pelas normas de estrutura, em violação ao art. 146, III, b, da Constituição da república e o art. 124, II do Código Tributário Nacional.” (DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em:

<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7066/1/Marcelo%20da%20Rocha%20Ribeiro%20Dantas.pdf>. Acesso em: 26 out. 2018, p. 153).

³⁵³ “O art. 30, inciso IX, da Lei n. 8.212/91 é inconstitucional formalmente, eis que, no caso de responsabilidade tributária, exige-se lei complementar, segundo dispõe o art. 146 da Constituição Federal e também por força da principiologia sobre a matéria de responsabilidade descrita no Código Tributário Nacional (lei complementar).” (CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 167, ago. 2009, p. 54).

³⁵⁴ “Como já escrito no presente trabalho, por força do disposto na alínea ‘b’, do inc. III, do art. 146, da CF/1988 (LGL\1988\3), a matéria relativa à responsabilidade tributária só pode ser validamente legislada por meio de Lei Complementar. Assim, este texto legal é todo inconstitucional.” (VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. Responsabilidade Tributária das Empresas Componente de Grupos Econômicos. **Revista de Direito Empresarial**, São Paulo, v. 19, out. 2016, p. 25).

³⁵⁵ “Como já explanado, a atribuição de responsabilidade tributária é tema que a Constituição Federal de 1988 reservou à Lei Complementar, razão pela qual a norma do art. 30, IX, da Lei 8.212/91, que tem natureza de Lei ordinária, padece de vício formal, não podendo ser aplicada diante da evidente inconstitucionalidade que carrega.” (CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos**. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 95).

³⁵⁶ “A atribuição de responsabilidade tributária ao grupo econômico – sobretudo por meio de lei ordinária – é inconstitucional, sendo despidendo reiterar os argumentos desenvolvidos ao longo deste estudo. Não há motivo para considerar exceção a previsão do artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91.” (MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 128).

³⁵⁷ “Em conclusão, pode-se asseverar que os grupos econômicos não estão sujeitos à responsabilidade solidária no que tange às contribuições instituídas pela Lei ordinária 8.212/1991 em seu artigo 30, IX. Tendo em vista que a autorização expressa pelo artigo 124, II do Código Tributário nacional à instituição de solidariedade de direito é limitada, sistemicamente, pelo exposto no artigo 128 daquele mesmo Código e que tal limitação implica no reconhecimento de reserva à lei complementar para instituir tal responsabilidade.” (MUNIZ, João Guilherme de Moura Rocha Parente. **A responsabilidade tributária das empresas formadoras de grupos**

Similar aos autores anteriores, para Maria Rita Ferragut, o referido artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212/91 é inconstitucional, pois estaria criando uma nova forma de responsabilidade, e somente lei complementar pode criar uma nova forma, sendo que esta lei complementar seria o próprio CTN.³⁵⁹

Em sentido diverso, para Renato Lopes Becho o legislador ordinário pode tratar de matéria de responsabilidade tributária, pois o código tributário nacional possui natureza de lei complementar e já teria estabelecido as normas gerais. Neste sentido, o autor entende que se forem respeitadas as disposições do artigo 128 código tributário nacional, e desde que as sociedades pertencentes ao grupo econômico tenham atuado conjuntamente para permitir que o fato gerador tenha ocorrido, o artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/1991 pode ser considerado constitucional, desde que interpretado sistematicamente em conjunto com os artigos 124, inciso II e 128 do código tributário nacional.³⁶⁰

econômicos. 2014. 205 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6439/1/Joao%20Guilherme%20de%20Moura%20Rocha%20Parente%20Muniz.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018, p. 168).

³⁵⁸ “Considerando que a disposição contida no art. 30 cria novo caso de responsabilidade tributária, é fácil concluir que a norma é inconstitucional, vez que seu conteúdo não foi introduzido no ordenamento por lei complementar, na forma exigida pelo art. 146, III, b, da Constituição Federal.” (CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; BRANCO, Dóris de Souza Castelo. Responsabilidade tributária e grupo econômico de fato. **Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 7, n. 2, 2016, p. 262).

³⁵⁹ A autora constrói entendimento no sentido de que somente lei complementar pode criar nova hipótese de responsabilidade tributária, e que a única forma de se aceitar a previsão da lei nº 8.212 seria identificando alguma regra de responsabilidade já prevista no Código Tributário Nacional, e como não haveria esta previsão, a lei seria inconstitucional. Neste sentido seguem excertos em artigo publicado pela autora sobre o tema: “Se considerarmos que o art. 30 cria nova hipótese de responsabilidade tributária, a inarredável conclusão é a que o enunciado é inconstitucional, posto que seu conteúdo não foi introduzido por meio de lei complementar, nos termos do art. 146, III, b, da Constituição. [...] Entretanto, também nesses casos o inciso II do art. 124 não pode ser utilizado para validar o art. 30 que ora tratamos, pois ele não guarda referência com qualquer outro artigo do CTN, sendo absolutamente inovador em nossa ordem jurídica. A lei referida no inciso II, não percamos de vista, não é qualquer lei ordinária, mas sim o próprio CTN.” (FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 229, out. 2014, p. 98).

³⁶⁰ “Em outros termos, conforme vimos, a Constituição Federal exige a disciplina dos sujeitos passivos mediante normas gerais de legislação tributária, veiculada por lei complementar. Assim, considerando que o CTN (força de lei complementar) estabelece, como norma geral, que são responsáveis ‘as pessoas expressamente designadas por lei’, o art. 30 da Lei n. 8.212/1991 encontraria respaldo hierárquico suficiente. [...] Assim, parece ser imprescindível, em nosso sistema tributário, que, para a aplicação do art. 30, IX, da Lei de Custeio da Seguridade Social, as empresas envolvidas do mesmo grupo econômico tenham atuado conjuntamente, de alguma forma, para permitir que o fato gerador em concreto tenha sido realizado. [...] Nos termos como apresentado acima, deixamos consignado que a aplicação o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 (Lei de Custeio da Seguridade Social), para fins de cobrança de contribuição previdenciária, precisa estar fundada também no art. 128 do Código Tributário Nacional, que exige sejam o contribuinte e o responsável *vinculados quanto ao fato gerador do tributo*, e não apenas vinculados em relação societária.” (BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 221, fev. 2014, p. 133, 136, 138, grifo do autor).

Em sentido análogo, Frederico Menezes Breyner, o qual apesar de não ingressar expressamente no debate quanto à possibilidade ou não de lei ordinária tratar de responsabilidade tributária, analisando o tema da responsabilidade de sociedades integrantes de grupos econômicos conclui pela constitucionalidade do artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212/91, desde que as sociedades responsabilizadas tenham atuado em conjunto com a sociedade contribuinte, ensejando a realização do fato gerador, bem como o descumprimento da obrigação tributária.³⁶¹

Observado os posicionamentos dos autores mencionados, ao menos no universo dos que aqui foram apontados, verifica-se que a maioria dos autores interpreta que o artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91 seria formalmente inconstitucional, pois para a maioria seria necessário que tal matéria foi instituída por meio de lei complementar.

Nesse ponto, apesar de estarmos indo na contramão de grande parte da doutrina, comungamos do entendimento de que o artigo 128 do código tributário nacional definiu as normas gerais necessárias para instituir novas formas de responsabilidade tributária, razão pela qual não concordamos com o óbice formal apresentado pela doutrina.

Contudo, não se está afirmando que o artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91 seja constitucional por ter superado essa primeira premissa. Outro ponto necessita ser superado: a diferença da responsabilidade e da solidariedade.

Na primeira parte deste trabalho também tivemos a oportunidade de nos debruçarmos sobre a solidariedade tributária prevista no artigo 124 do código tributário nacional. Conforme se verificou, o código prevê duas formas de solidariedade, a do inciso I, na qual identificado o interesse comum, ou seja, quando há mais de um contribuinte no polo passivo, o credor pode exigir de ambos a obrigação tributária,³⁶² e a solidariedade do inciso II, a qual pode ocorrer entre responsáveis e entre contribuinte e responsáveis.

³⁶¹ “Logo, o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 apenas pode ser utilizado para impor a responsabilidade solidária à sociedade controladora ou ao órgão de direção do grupo, com fundamento no art. 124, II, e 128 do CTN, quando constatado, mediante provas concretas a cargo do Fisco, que elas atuaram concretamente junto à sociedade contribuinte de forma a determinar a realização do fato gerador e decidir pelo (des) cumprimento das obrigações tributárias.” (BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 187, abr. 2011, p. 78).

³⁶² Quanto à natureza do que seja o interesse comum, sugere-se a retomada do tema no tópico da solidariedade tributária.

A doutrina que defende a constitucionalidade e mesmo a legalidade do artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91, o faz vinculando-o ao inciso II do artigo 124 do código tributário nacional.

No entanto, conforme se teve a oportunidade de expor no capítulo anterior, a solidariedade não se trata de uma forma de responsabilidade, mas sim de uma graduação da própria responsabilidade já existente. Não se trata de uma forma de inclusão de terceiro na sujeição passiva tributária, mas sim um nexó entre codevedores, uma graduação quanto à preferência facultada ao credor de cobrar dos sujeitos passivos simultaneamente.

Sendo assim, partindo dessa segunda premissa de que a solidariedade não constitui na responsabilidade em si, mas em uma graduação da responsabilidade, esta deve ser preexistente, ou no mínimo concomitante com a solidariedade, mas não pode, desta forma, buscar como sustentáculo de validade o artigo 124 do código tributário nacional.

Essa é a razão pela qual se discorda tanto da doutrina que busca afastar a validade do artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91 com fulcro no artigo 124, inciso II do código tributário nacional, quanto da parcela da doutrina que busca validar a referida norma.

Se faz essa observação, pois se verifica que em algumas manifestações tratam a solidariedade, do artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91, como se fosse a própria responsabilidade.

Entrementes, conforme também já exposto no segundo capítulo, a solidariedade do artigo 124, inciso II do código tributário nacional, para ser válida, deve respeitar a disposição do artigo 128 do mesmo diploma legal, em especial dispor de situações. Nas quais o responsável solidário tenha algum vínculo mesmo que indireto com o fato gerador.

Feitas essas primeiras observações, passemos à análise da responsabilidade prevista no artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91.

Partindo-se da primeira premissa de que lei ordinária pode tratar de responsabilidade tributária, desde que atendidos os requisitos do artigo 128 do código tributário nacional, mister analisar-se os mesmos foram atendidos.

Voltemos à análise da redação do inciso IX: “**as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;**”³⁶³

O critério empregado pelo legislador ordinário para fins de estabelecer a responsabilidade entre as sociedades pertencentes ao mesmo grupo reside exclusivamente em serem integrantes do mesmo grupo.

O requisito empregado pelo legislador não atende a exigência do artigo 128 do código tributário nacional, o qual exige que para as novas hipóteses de responsabilização de terceiros por crédito tributário de outrem, necessariamente este terceiro deve estar vinculado com o fato gerador da respectiva obrigação tributária, o que não ocorre no caso estabelecido no artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91. Este apenas estabelece, como requisito para a constituição da responsabilidade que exista um vínculo de grupo econômico entre as sociedades.

Em sua tese de doutorado, Rosana Oleinik também faz destaque ao referido vínculo ser exclusivamente entre pessoas e não com o fato imponible,³⁶⁴ o que afasta a validade da referida norma tanto para a instituição de uma nova forma de responsabilidade tributária, quanto para fins de instituição da solidariedade, a qual, conforme mencionado, se trata de uma forma de graduação da responsabilidade entre os sujeitos passivos, mas que exige, da mesma forma, que o legislador respeite a exigência de vínculo do terceiro com o fato gerador para fins de atribuição da solidariedade.

Por fim, mesmo que identificada a invalidade do referido dispositivo legal, por não respeitar o disposto no artigo 128 do código tributário nacional, mister que se faça um comentário adicional. Mesmo para os que sustentam que a referida regra estaria convalidada na hipótese das sociedades responsáveis terem participado conjuntamente para a prática do fato gerador, em tais situações ainda assim não

³⁶³ BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 jul. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm. Acesso em: 13 fev. 2019. (Grifo nosso).

³⁶⁴ “Porém, o Constituinte exige Lei Complementar para o estabelecimento de sujeição passiva (art. 146, ‘a’, da CR/88). O Código Tributário Nacional é a Lei Complementar a que se refere o Constituinte e, em seu art. 128, estipula o responsável como pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação principal. **O disposto no art. 30, IX, da Lei 8.212/91, todavia, não é um vínculo com o fato imponible, mas entre pessoas (comando único).**” (OLEINIK, Rosana. **A responsabilidade tributária e os grupos econômicos**. 2016. 142 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/18857>. Acesso em: 23 set. 2018, p. 110). (Grifo nosso).

haveria a responsabilidade do terceiro, mas sim a obrigação direta do mesmo como codevedor.

Imaginemos o exemplo de uma grupo econômico o qual possua um centro administrativo compartilhado, com determinados funcionários trabalhando para todas as sociedades do referido grupo. Em tal situação não haverá responsável e contribuinte, mas apenas contribuintes, e a solidariedade não necessitará de uma previsão em lei apartada, aplicar-se-á a própria redação do artigo 124, inciso I do código tributário nacional, não havendo necessidade de outra lei para responsabilizar e de forma solidária as sociedades as quais são todas contribuintes e, por conseguinte, solidárias da mesma obrigação.³⁶⁵

Dessa forma, apesar de discordarmos quanto à possibilidade de lei ordinária tratar do tema da responsabilidade tributária, os demais entraves apontados ensejam no reconhecimento da invalidade do artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91.

3.2.2.2 *Artigo 50 do código civil brasileiro (Desconsideração da Personalidade Jurídica)*

Antes de ingressarmos no estudo da jurisprudência sobre a matéria da responsabilidade tributária dos grupos econômicos e dos fundamentos empregados para a sua manutenção, ou o seu afastamento, analisar-se-á o instituto da desconsideração da personalidade em matéria tributária, mais especificamente do artigo 50 do código civil brasileiro e a sua aplicabilidade, ou não, como forma de responsabilização de sociedades integrantes de grupos econômicos.

A desconsideração da personalidade jurídica trata-se de tema já consolidado nos sistemas jurídicos,³⁶⁶ e no Brasil está positivado em alguns campos do direito.³⁶⁷

³⁶⁵ Comungando desse mesmo entendimento, Leonardo Nuñez Campos, para o qual, apesar de interpretar que o artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212/91 seja inconstitucional pela lei ser ordinária, também reconhece que o compartilhamento de funcionários ensejaria o reconhecimento de que todas as sociedades fossem contribuintes, e que a solidariedade aplicável seria a disposta no artigo 124, inciso I do CTN. (CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos**. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 97).

³⁶⁶ Um dos primeiros casos que gerou maior repercussão e início dos debates sobre a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no mundo foi o caso “Salomon v. Salomon & Co” na Inglaterra, em 1896. Na oportunidade Aron Salomon constituiu uma nova sociedade e vendeu para esta o seu negócio anterior, tornando-se credor da nova sociedade em debêntures com garantia real. Ao final a nova sociedade faliu e os credores ficaram prejudicados. O caso foi discutido na justiça inglesa, tendo a primeira instância desconsiderado a personalidade jurídica, mas a *House of Lords* reformou a decisão. Apesar do resultado final, iniciou-se a discussão sobre o abuso das pessoas jurídicas como forma de prejudicar credores.

A aceitação e a aplicação do instituto jurídico da desconsideração da personalidade jurídica no sistema jurídico brasileiro é pacífica, as divergências surgem quando da aplicação ao caso concreto.

A desconsideração da personalidade jurídica é separada pela doutrina em duas teorias: a teoria menor e a teoria maior.

Para a teoria menor, basta a insolvência para pessoa jurídica para que possa ser aplicada a desconsideração da personalidade. Já para a teoria maior, adotada pelo código civil brasileiro, não basta a insolvência da pessoa jurídica, há que se comprovar o uso fraudulento da pessoa jurídica pelos administradores ou sócios, com a finalidade do uso abusivo da mesma, inclusive com situações de confusão patrimonial.^{368, 369}

O tema ganhou repercussão com Rolf Serick, o qual apresentou na Alemanha sua tese de doutorado, estabelecendo alguns princípios para que o juiz pudesse afastar a personalidade jurídica e atingir o patrimônio dos sócios. No Brasil o tema foi introduzido por Rubens Requião, com a publicação no ano de 1969, na revista dos Tribunais, de artigo intitulado *Disregard Doctrine* – Abuso de Direito e Fraude através da personalidade Jurídica. (NADAIS, Carlos da Fonseca. Desconsideração da personalidade jurídica: um estudo doutrinário, normativo e jurisprudencial atualizado (Incluindo o Novo Código de Processo Civil). **Revista Síntese Direito Civil e Processual Civil**, São Paulo, n. 97, p. 415-444, set./out. 2015, p. 419-421).

Referido instituto também possui a denominação de *disregard entity*, *disregard of legal entity*, ou usualmente empregado o termo “levantar o véu da pessoa jurídica”.

³⁶⁷ Na lei anticorrupção (artigos 2º e 14 da lei nº 12.846/2013); na defesa do meio ambiente (artigo 4º da lei nº 9.606/1998); na defesa do consumidor (artigo 28 da lei nº 8.078/1990); na lei antitruste (artigo 34 da lei nº 12.529/2011); no código de processo civil brasileiro (artigos 133 a 137 da lei nº 13.105/2015) e no código civil brasileiro (artigo 50 da lei nº 10.406/2002).

³⁶⁸ “No primeiro caso, a desconsideração da personalidade jurídica se faz possível quando a entidade for insolvente, mas o sócio for solvente e, com isso, responderá ele pela dívida daquela, sem que seja necessário demonstrar qualquer requisito acerca da conduta do sócio-administrador. Ou seja, a insolvência da entidade é o único pressuposto, por isso a teoria é *menor*. Já na teoria maior, há a necessidade de dois requisitos alternativos, de tal modo que apenas será desconsiderada a personalidade jurídica quando demonstrado o uso fraudulento da entidade por parte dos sócios e administradores, com o fim de abusar da forma jurídica, ou de confundir o patrimônio entre a pessoa física e a jurídica.” (PINTO, Edson Antônio Sousa Pontes; GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. É cabível a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nos casos de responsabilidade tributária de terceiros? Ainda sobre a Incompatibilidade do Novo Instituto com o Direito Processual Tributário. **Revista do Tribunais**, São Paulo, v. 983, set. 2017, p. 296, grifo do autor).

³⁶⁹ “A teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica se caracteriza por capitular requisitos de naturezas subjetiva e objetiva para configurar o direito ao afastamento provisório da autonomia da empresa. O primeiro atine ao desvio de finalidade do ente por ato abusivo ou ato fraudulento; este se relaciona com a confusão patrimonial havida entre os bens da sociedade e dos seus sócios. Um tem finalidade de perscrutar o ambiente fático em que pode ser encontrado o abuso da personalidade jurídica; o outro, a função de viabilizar a prova da existência daquele ambiente. [...] Não obstante o ordenamento jurídico pátrio aplicar, em grande parte dos casos previstos em norma, a medida limítrofe, com base na teoria maior, o Direito nacional não deixou de encampar também o afastamento da personalidade jurídica com esteio na chamada teoria menor. Nesta teoria, a superação da autonomia da pessoa jurídica pode ser implantada com o simples inadimplemento das obrigações com os credores, não se levando em consideração os requisitos de ordem subjetiva ou objetiva inerentes à teoria maior.” (LIMA NETO, José Gomes de.

O código civil brasileiro teria adotado a teoria maior,³⁷⁰ razão pela qual o emprego do referido dispositivo pressupõe a comprovação dos requisitos exigidos na lei.

Tal previsão normativa não importa em afastar a autonomia e a identidade segregada da pessoa jurídica e dos seus sócios e administradores, tampouco estaria a enfraquecer a limitação da responsabilidade dos sócios até o limite das quotas ou ações subscritas (conforme os tipos societários os quais possuem essa natureza, conforme exposto no início deste capítulo), mas ao revés, conforme Wagner José Armani Penereiro,³⁷¹ a possibilidade da desconsideração veio para coibir abusos e, com isso, fortalecer o personalidade da pessoa jurídica e sua segregação em relação aos seus sócios e administradores.

A possibilidade de ocorrer a desconsideração da personalidade jurídica surgir em razão de abusos perpetrados por sócios e administradores, os quais se utilizam de pessoas jurídicas com a finalidade de lesar terceiros sem quaisquer responsabilizações posteriores, ou mesmo quando em face de uma administração temerária, inclusive com a confusão patrimonial de seus bens e da sociedade, a pessoa jurídica se tornava incapaz de honrar com seus compromissos assumidos.

Visando inibir esse tipo de postura, respeitando a identidade da pessoa jurídica, é que a doutrina e a jurisprudência passaram a adotar a possibilidade da utilização deste instrumento contra abusos ocorridos.

O código civil brasileiro prevê a desconsideração da personalidade jurídica no seu artigo 50. Segue a transcrição do mesmo:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de

Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: pressupostos e limites. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 23-24).

³⁷⁰ Segundo Wagner Peneireiro, o código civil adotou a teoria maior. (ARMANI, Wagner José Penereiro. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica como forma de fortalecimento do princípio da autonomia patrimonial. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, São Paulo, n. 77, p. 163-184, jul./set. 2017).

³⁷¹ “A teoria da desconsideração da pessoa jurídica, é necessário deixar bem claro esse aspecto, não é uma teoria contra a separação subjetiva entre a sociedade empresária e seus sócios. Muito ao contrário, ela visa preservar o instituto, em seus contornos fundamentais, diante da possibilidade de o desvirtuamento vir a comprometê-lo.” (ARMANI, Wagner José Penereiro. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica como Forma de Fortalecimento do Princípio da Autonomia Patrimonial. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, São Paulo, n. 77, p. 163-184, jul./set. 2017).

obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.³⁷²

Pela redação do referido dispositivo legal, quando houver o abuso da personalidade jurídica, entendida esta como desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, o juiz poderá atribuir os efeitos de determinadas obrigações aos bens particulares dos administradores e dos sócios.

O desvio de finalidade, e a confusão patrimonial, conforme Carlos da Fonseca Nadais, consistem em:

[...] *desvio de finalidade*, pela concepção *subjetivista*, ocorre quando a sociedade é utilizada para fins diversos daqueles estabelecidos no contrato, atendendo propósitos distintos daqueles de quando foi concebida. Consideramos como uma subespécie do abuso de direito, seguindo a leitura do art. 50 do Código Civil.

confusão patrimonial, partindo de uma concepção *objetiva*, refere-se à situação em que o patrimônio dos sócios e da sociedade se confundem. Há, então, um imiscuimento e uma promiscuidade tal entre os patrimônios que não se consiga determinar uma nítida separação entre cada um deles. Também, pelo mesmo motivo, consideramos uma subespécie do abuso de direito.³⁷³

Em sentido análogo, Juliana Furtado Costa Araújo, Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro definem o desvio de finalidade e a confusão patrimonial:

O desvio de finalidade refere-se a ocorrências lesivas a terceiros, perpetradas mediante a utilização da pessoa jurídica para fins diversos no ato constitutivo e dos quais infira a deliberada aplicação da sociedade em finalidade irregular e danosa.

A confusão patrimonial decorre, por seu turno, da impossibilidade de fixação dos limites divisores dos patrimônios das pessoas jurídicas envolvidas, seus sócios e acionistas.³⁷⁴

Portanto esses são os requisitos os quais facultam ao julgador aplicar a desconsideração da personalidade jurídica.

Antes de ingressarmos na análise da possibilidade de se aplicar a desconsideração da personalidade jurídica para fins tributários, mister, ainda,

³⁷² BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 17 jul. 2018.

³⁷³ NADAIS, Carlos da Fonseca. Desconsideração da personalidade jurídica: um estudo doutrinário, normativo e jurisprudencial atualizado (Incluindo o Novo Código de Processo Civil). **Revista Síntese Direito Civil e Processual Civil**, São Paulo, n. 97, set./out. 2015, p. 425, (grifo do autor).

³⁷⁴ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 157.

prestarmos mais alguns esclarecimentos: no que consiste a desconsideração da personalidade jurídica e quais os seus efeitos jurídicos?

A resposta a esses questionamentos é fundamental tanto para explicar a própria desconsideração da personalidade jurídica, quanto para entender, posteriormente, a possibilidade da sua aplicação em âmbito tributário.

Quando se menciona a possibilidade da pessoa jurídica ser desconsiderada e poder ser atingido o patrimônio dos sócios ou dos administradores, tal assertiva pode ensejar a conclusão precipitada de que em ocorrendo tal procedimento, a pessoa jurídica deixaria de existir, ou mesmo que os seus sócios e/ou os seus administradores passariam a assumir todas as obrigações da pessoa jurídica, como se houvesse ocorrido algum tipo de sucessão desta para aqueles, ou mesmo como se tal ato implicasse na extinção da sociedade.³⁷⁵

Contudo, e esse ponto é relevante para esta parte da pesquisa, a desconsideração da personalidade jurídica trata-se de um procedimento pontual, o qual afasta para determinada situação a figura da pessoa jurídica, para deslocar a obrigação a terceira pessoa, mantendo-se ativa a pessoa jurídica, mas deslocando-se a figura da devedor para o seu sócio ou administrador.

O fato atingido pela desconsideração da personalidade jurídica não será a sociedade, pessoa jurídica, mas sim o núcleo do critério pessoal de uma determinada obrigação inicialmente assumida pela pessoa jurídica. Esta é retirada da obrigação e no seu lugar passa a compor o polo passivo o sócio ou o administrador o qual se utilizou indevidamente da sociedade para algum fim particular diverso dos interesses da pessoa jurídica, ou mesmo para adimplir obrigações às quais a sociedade tornou-se insolvente não pelo risco do negócio, mas por confusão patrimonial do sócio com o patrimônio da entidade.

É por tal razão que se utilizam do termo “levantar o véu da pessoa jurídica”, em situações às quais o Poder Judiciário reconhece o ato jurídico como existente, mas identifica, também, que uma das partes que tenha composto um dos polos da referida obrigação, possa ter sido utilizada como interposta para prejudicar o terceiro

³⁷⁵ Novamente se ressalva que aqui estamos sempre partindo da premissa de que estamos tratando dos tipos societários com personalidade jurídica, e dentro deste grupo, das sociedades nas quais a responsabilidade dos sócios está limitada à integralização das quotas ou ações subscritas, conforme os tipos estudados no início deste capítulo, haja vista que para os tipos societários nos quais mesmo havendo uma sociedade, a mesma não tenha personalidade jurídica, ou mesmo detendo-a, todos os sócios, ou alguns destes respondem solidariamente com as obrigações da sociedade, não haveria motivos para a presente análise, pois em tais situações os sócios já são responsáveis naturalmente, mesmo que não haja nenhum tipo de abuso de direito.

de boa-fé. Isso pode ocorrer quando a sociedade é utilizada pelo sócio, ou administrador, para se beneficiar diretamente da operação, portanto não visando o benefício e os interesses da sociedade, mas para o benefício do próprio sócio ou administrador, indo contra os interesses sociais da pessoa jurídica.

Em tais situações o Poder Judiciário reconhece esse vício, e retira a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação inadimplida, e no seu lugar inclui a pessoa que se beneficiou, ou que atuou com desídia na condução e administração da sociedade.

Por tais razões é que a pessoa jurídica permanece existente, não sendo extinta.

Nesse mesmo sentido, quanto aos referidos efeitos jurídicos da desconsideração da personalidade jurídica, podemos citar Asdrubal Franco Nascimbeni,³⁷⁶ Wagner José Penereiro Armani,³⁷⁷ José Gomes de Lima Neto³⁷⁸ e Edson Antônio Sousa Pontes Pinto em conjunto com Carlos Eduardo Makoul Gasperin.³⁷⁹

³⁷⁶ “A legislação civil também não deixa dúvidas de que a desconsideração não extingue a pessoa jurídica; na realidade ela estende os efeitos de determinadas obrigações (originalmente da empresa) aos sócios, ou aos seus administradores, suspendendo, de maneira episódica (ou seja, para aquele caso concreto em exame), a autonomia patrimonial da pessoa jurídica.” (NASCIMBENI, Asdrubal Franco. A aplicação da desconsideração da personalidade jurídica às sociedades anônimas. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, São Paulo, v. 61, set. 2013, p. 145).

³⁷⁷ “Ainda, vale destacar que a desconsideração da personalidade é episódica, não tem o condão de extinguir a pessoa jurídica, mas apenas de ignorar a separação patrimonial existente entre ela e seus membros no caso concreto. [...] Por ser episódica, a desconsideração determinada que um caso concreto não se estende a outros processos, devendo cada credor procurar seu direito e demonstrar os requisitos legais para ter a tutela pretendida perante o Poder judiciário.” (ARMANI, Wagner José Penereiro. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica como Forma de Fortalecimento do Princípio da Autonomia Patrimonial. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, São Paulo, n. 77, jul./set. 2017, p. 170).

³⁷⁸ “É importante ressaltar que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica não se confunde com a despersonalização da empresa. Naquela há o afastamento de sua autonomia patrimonial no caso concreto, mantendo-se sua integridade jurídica nas demais situações em que estejam envolvidas. Já em relação à segunda, temos o desaparecimento da pessoa jurídica, ou seja, o ente deixa de existir como sujeito subjetivo de direito.” (LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: pressupostos e limites**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 19).

³⁷⁹ “Conforme a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard entity person*), a pessoa jurídica, mesmo sendo um ente juridicamente fictício e dotado de autonomia patrimonial, tem, excepcionalmente, sua personalidade jurídica afastada momentaneamente, possibilitando-se, assim, a constrição do patrimônio do sócio-administrador. [...] É ainda momentânea, haja vista que afastará a personalidade jurídica da entidade somente naquele instante, e para aquele fim determinado pelo Magistrado. Ou seja, a desconsideração da personalidade jurídica não visa a extinguir a entidade jurídica assim qualificada, mas somente desconsiderá-la naquele momento para fins de satisfação dos direitos do credor com eventuais bens do administrador que, frise-se, tenha incorrido em uma das hipóteses previstas em lei.” (PINTO, Edson Antônio Sousa Pontes; GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. É cabível a instauração do incidente de desconsideração da

Realizados esses esclarecimentos, passemos à identificação da possível aplicação do disposto no artigo 50 do código civil brasileiro para fins de responsabilização no âmbito tributário, em especial para os grupos econômicos.

Paulo Caliendo, em sua obra, designa um tópico a parte para tratar da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, e menciona que a sua aplicação deve ser utilizada em casos excepcionais, citando decisões do Superior Tribunal de Justiça, nas quais a o Tribunal Superior reconhece que o mero inadimplemento não justifica a sua aplicação.³⁸⁰

Leonardo Nuñez Campos, analisando no contexto dos grupos econômicos, afirma que a desconsideração da personalidade jurídica se trata de uma teoria aplicável a todos os casos em que se constate abuso de personalidade.³⁸¹

Maria Rita Ferragut também ressalva o uso indiscriminado da desconsideração da personalidade jurídica como alternativa ao inadimplemento tributário da sociedade, reconhecendo que se trata de um instituto aplicável apenas em casos de abuso de direito, razão pela qual afasta o entendimento da impossibilidade de se aplicar o artigo 50 do código civil em matéria tributária por se tratar de lei ordinária, pois não se trata de uma forma de responsabilidade tributária, mas sim de afastamento da personalidade jurídica por um ato abusivo perpetrado pelos sócios ou administradores. Nas palavras da autora:

Por fim, não podemos deixar de mencionar o entendimento segundo o qual o art. 50 do CC é lei ordinária, ao passo que o art. 146, III, da Constituição, prescreve a necessidade de lei complementar para a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária.

Não concordamos com isso. O art. 50 do CC não cria hipótese de responsabilidade tributária não contemplada no CTN, mas tão somente desconstitui a personalidade jurídica de uma sociedade, de forma que, no desvio de finalidade ou na confusão patrimonial, a sociedade responsável por tais ilícitos passa a responder pelo passivo fiscal tendo em vista que a devedora originária teve sua personalidade desconstituída, nos termos acima identificados. Suficiente, pois, a introdução da norma por lei ordinária.

³⁸²

personalidade jurídica nos casos de responsabilidade tributária de terceiros? Ainda sobre a Incompatibilidade do Novo Instituto com o Direito Processual Tributário. **Revista do Tribunais**, São Paulo, v. 983, set. 2017, p. 297).

³⁸⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 584-585.

³⁸¹ CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos**. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 116.

³⁸² FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 229, out. 2014, p. 97.

Concordamos com o entendimento dos referidos autores. A desconsideração da personalidade jurídica se trata de um instrumento aplicável em casos excepcionais, não podendo ser aplicado quando o ente público, em casos tributários, não consiga obter o adimplemento do tributo devido pela sociedade devedora.

Somente em casos em que for comprovado o desvio de finalidade, ou confusão patrimonial poderá ser aplicado tal instituto, desde que devidamente comprovados os requisitos exigidos em lei.

Ainda, não há limitação à aplicação do artigo 50 do código civil brasileiro em matéria tributária, mas observa-se que não se trata de uma forma de responsabilidade tributária, mas sim de um instrumento pelo qual se verifica que o sócio, ou o administrador, tenham agido de forma temerária, inclusive em casos nos quais tenham se utilizado da sociedade apenas como interposta pessoa para seus interesses individuais e pessoais.

Sendo assim, a desconsideração prevista no artigo 50 do código civil pode ser aplicada em qualquer situação e em qualquer área do direito, apenas não sendo aplicada em algumas áreas do direito às quais há previsão específica para a desconsideração da personalidade jurídica, com a adoção da teoria menor em face da hipossuficiência das pessoas envolvidas, como no caso do direito consumerista.

Em conclusão ao exposto neste ponto, temos que a desconsideração da personalidade jurídica também pode ser aplicada no âmbito do direito tributário, e também para sociedades integrantes de grupos econômicos, mas em face do que foi exposto, quanto à natureza e os efeitos do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, não se trata de uma faculdade de aplicação pelo simples fato de existir um grupo de sociedades, ao revés, a desconsideração da personalidade jurídica visa a proteger exatamente a separação e a identidade das pessoas, sendo aplicável apenas quando comprovado o abuso de direito.

Sendo assim, em casos práticos, ter-se-á que se comprovar que a(s) sociedade(s) integrantes de algum determinado grupo econômico utilizaram-se da sociedade inadimplente para se beneficiarem pessoalmente do referido fato gerador, comprovando-se que na verdade as mesmas eram as destinatárias do ato realizado, ou mesmo que tenha ocorrido algum tipo de confusão entre o patrimônio das mesmas. Comprovado isso, poderá ocorrer a desconsideração da personalidade da

devedora e o redirecionamento para a(s) devedora(s), mas apenas para as que tenham sido responsáveis, comprovadamente, pelo abuso de direito.

Ressalva-se, por derradeiro quanto a este tópico, que o fato de grupos econômicos terem estruturas de administração compartilhadas, e buscarem sinergia nas suas atividades, tais situações não ensejam a subsunção da norma, não se qualificam como abuso de direito, ao revés, sendo uma prática devidamente contabilizada e segregada em cada pessoa jurídica, resultando apenas em ganhos de produtividade e redução de custos, antes de tais situações ensejarem algum tipo de abuso de direito, ao revés, importam em ganhos para todas as sociedades envolvidas, o que sinaliza a busca pelos interesses sociais das mesmas e não o inverso.³⁸³

3.3 Jurisprudência

O presente tema tem desenvolvido trabalhos científicos de elevada qualidade, sendo justificável o interesse pelo tema, em razão dos desdobramentos ocorridos após execuções fiscais frustradas, em conjunto com a necessidade de recursos ao erário público para suprir interesses sociais.

Não se discute a legitimidade da busca pela satisfação do crédito, esta deve ser atendida. Contudo, os recursos cabíveis para tanto não podem ultrapassar os limites legais e constitucionais.

As decisões dos Tribunais pátrios alteram-se em decisões as quais empregam corretamente os dispositivos legais, até decisões nas quais há confusão entre institutos da responsabilidade tributária, da solidariedade, e mesmo de desconsideração da personalidade jurídica, todos analisados anteriormente e com características próprias.

Conforme demonstrado, a única previsão legal a qual estabelece a solidariedade para sociedades do mesmo grupo econômico, está disposta no artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91, sendo que esta foi recentemente submetida a um

³⁸³ Observação que se faz para as hipóteses de grupos de direito, nas quais pode estar previsto nas suas diretrizes e planejamento o sacrifício de uma das sociedades em prol do resultado do grupo, mas mesmo em tais situações deve estar previsto atos compensatórios, os quais, por lógica, evitariam a redução do patrimônio e a diminuição da capacidade de adimplemento da sociedade preterida, ao menos para os casos pontuais aos quais tenha sido aplicada a referida regra, sob pena, inclusive, de prejudicar outros sócios minoritários, os quais façam parte de apenas algumas das sociedades integrantes do grupo econômico, o que também é vedado e protegido pela legislação societária.

incidente de arguição de inconstitucionalidade perante a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Por tal razão, optou-se por restringir o presente estudo aos Tribunais Regionais Federais, por serem os Tribunais com competência para enfrentar o mencionado dispositivo legal, além de todos os demais fundamentos do ordenamento pátrio, portanto abrangendo o maior leque de fundamentos passíveis de aferição do objeto do presente estudo.

Dessa forma, opta-se por se iniciar a análise da jurisprudência recente perante os Tribunais Regionais Federais da Primeira, Segunda, Terceira e Quinta região, passando-se, posteriormente, às decisões dos Tribunais Superiores, e, posteriormente, passa-se a análise da referida decisão do incidente de arguição de inconstitucionalidade do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, haja vista que o fundamento vencido emprega razões empregadas no *leading case* do Supremo Tribunal Federal em matéria de responsabilidade tributária, e o voto vencedor utiliza-se de argumentos também empregados pelo Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual faremos o fechamento do tema analisando o referido incidente.

3.3.1 Tribunal Regional Federal da 1ª Região

Iniciemos pela análise de decisão recente do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Em recente julgado, a Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no Agravo de Instrumento nº 0036354-05.2013.4.01.0000/MT, publicado em 16.11.2019, negou provimento ao recurso da União Federal, a qual buscava o restabelecimento da decisão de primeiro grau, na qual o juízo havia acolhido o pedido de descon sideração da personalidade jurídica de uma sociedade devedora, bem como reconhecido a existência de grupo econômico, determinando a inclusão de duas outras sociedades e uma pessoa física.

O fundamento da União Federal, para fins de responsabilização dessas três pessoas, estava lastreado nos artigos 50 do Código Civil, 124, inciso I e 135, inciso II do Código Tributário Nacional.

A fraude foi afastada pelo Tribunal, e quanto à responsabilização solidária pelo artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, o Tribunal justificou com base nos ensinamentos de Kiyoshi Harada, bem como mencionou decisões da Primeira

Seção do Superior Tribunal de Justiça, nas quais foi reconhecido que a solidariedade prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, pressupõe interesse comum, e este não resulta na mera existência de grupo econômico, mas sim da realização em conjunto do fato gerador pelas pessoas envolvidas.

Nesse sentido segue excerto do voto condutor da referida decisão:

De acordo com a atual orientação do Superior Tribunal de Justiça, o entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário. (STJ, EREsp 834.044/RS, rel. ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe de 29/9/2010).

Não obstante a alegação de indícios de formação de grupo econômico entre a sociedade executada e as sociedades agravantes, não há comprovação suficientemente hábil de fatos que justifiquem a responsabilização solidária. Para configurar hipótese de responsabilização solidária, deve ser comprovado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Entretanto, nem mesmo a contraminuta apresentada pela Fazenda Nacional (fls. 89-94) demonstra tal interesse; tampouco auxilia este Tribunal, sob nenhum prisma, a manter a decisão ora agravada. In casu, não ficou demonstrada pela exequente a hipótese do inciso I do art. 124 do CTN, o que impede a inclusão das sociedades agravantes no polo passivo da relação processual executiva na condição de corresponsáveis tributárias solidárias pelos débitos formalmente constituídos e atribuídos à Rosch Administradora de Serviços de Informática Ltda.³⁸⁴

Verifica-se que no presente julgamento o Tribunal Regional Federal da 1ª região reconheceu que a solidariedade prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional não se aplica pelo simples fato de sociedades pertencerem ao mesmo grupo econômico, mas pressupõe que as mesmas tenham realizado em conjunto o fato gerador ensejador do tributo devido.

A nosso sentir, essa decisão aplicou corretamente o sentido da norma do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, não sendo justificável a atribuição

³⁸⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). **Julgamento do Agravo de Instrumento nº 0036354-05.2013.4.01.0000/MT. 06.11.2018.** Tributário. Execução Fiscal. Desconsideração da Personalidade Jurídica. Formação de Grupo Econômico. Interesse Comum na Situação que Constitua o Fato Gerador. Não Comprovação. Artigo 124, I, CTN. Responsabilidade Solidária Afastada. Relator: Ângela Catão, 16 nov. 2018. Disponível em: <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00363540520134010000&pA=&pN=363540520134010000>. Acesso em: 19 mai. 2019.

de solidariedade, tampouco de responsabilidade de qualquer grau a outra sociedade pertencente ao grupo econômico da sociedade devedora, pelo simples fato de pertencer ao referido grupo de sociedades e a devedora original estar inadimplente.

3.3.2 Tribunal Regional Federal da 2ª Região

No Tribunal Regional Federal da 2ª Região encontrou-se decisão, da 6ª Turma Especializada, no Agravo de Instrumento de nº 0008887-82.2017.4.02.0000, em julgamento realizado no dia 18.07.2018, no qual o Tribunal analisou recurso de sociedade à qual foi redirecionada a execução fiscal.

O Tribunal manteve o redirecionamento à recorrente com base nos fatos da agravante deter 99% das cotas da executada, ter a sua sede no mesmo endereço, e os sócios administradores também seriam os mesmos, razões pela quais indicariam a formação de grupo econômico e possível confusão patrimonial, mantendo os fundamentos do juízo de primeiro grau, o qual entendeu ser aplicável ao caso os artigos 124, 135 do Código Tributário Nacional e o artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

Segue a transcrição de trechos do voto condutor:

Analisando os autos, conclui-se que a decisão ora objurgada, que incorporo ao presente, encontra-se escoreita, face ao teor dos documentos de fls. 144/154 dos autos originários que demonstram que a Agravante detém 99% das cotas da empresa BAUD PARTICIPAÇÕES LTDA, além da sua sede estar localizada no mesmo endereço, fatos que indicam a formação de grupo econômico e possível confusão patrimonial.

Assim, como bem pontuou o d. magistrado:

“É cabível o redirecionamento da execução em relação a empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, a teor dos arts. 124, 135 do CTN e 50 do CC/2002.

In casu, há indícios suficientes para, em juízo perfunctório e preliminar da matéria, determinar a inclusão da empresa nas execuções, sem prejuízo de análise da matéria de forma mais aprofundada, por ocasião de eventual embargos à execução.

Isso porque os elementos constantes dos autos parecem apoiar a tese de formação de grupo econômico, já que há forte vínculo entre a empresa executada e a outra sociedade que requer a exequente seja incluída no polo passivo da execução. Assim, a BAUD PARTICIPAÇÕES detém praticamente cem por cento do capital social da executada originária, ambas têm sua sede no mesmo endereço: Rua A, 69 ç lote 5B parte, Maceió, Niterói ç RJ. Por fim, os sócios administradores são os mesmos: Carlos Alberto Becker e Djalma Correa da Silva (tudo conforme fls. 125, 126 e fl. 147 processo 0001223-19.2010.4.02.5117).

Como as empresas trabalham em prol do grupo, os débitos também devem alcançar todas as participantes.³⁸⁵

Quanto a essa parte da decisão, verifica-se que o Tribunal manteve o redirecionamento contra a sociedade recorrente por interpretar que poderia haver alguma confusão patrimonial. Quanto a este ponto, tal premissa se daria pelos elementos fáticos resumidamente citados, aplicando-se o artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

Pela decisão não foi comprovada a referida confusão, apenas elementos de identidade de sócios, administração e endereços.

Ainda, quanto à responsabilidade pela existência de grupo econômico, verifica-se que pela decisão o simples fato de haver um possível grupo justificaria a obrigatoriedade das demais sociedades responderem pelo inadimplemento de uma sociedade pertencente ao mesmo grupo econômico.

Afere-se, pela parte final deste ponto, ao qual o Tribunal emprega como razões de decidir as premissas do juízo de primeiro grau, que pelo fato de haver sociedades trabalhando em prol do mesmo grupo, os débitos devem alcançar a todas as sociedades, mas sem esclarecer como se daria esse trabalho em prol do grupo, sendo que os fatos identificados estavam lastreados na identidade de sócios, administradores e locais, sem menção à realização em conjunto do fato gerador, ou qualquer outra razão que justificasse a responsabilidade prevista nos incisos do artigo 135 do Código Tributário Nacional (a qual não se aplica a pessoa jurídica), tampouco a solidariedade estabelecida no artigo 124 do mesmo diploma legal.

Por tais razões se verifica que nessa decisão o Tribunal responsabilizou uma determinada sociedade, a princípio, pelo mero pertencimento a um grupo de fato, sem fundamento que justifique tal responsabilização.

³⁸⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal (2. Região). **Julgamento do Agravo de Instrumento nº 0008887-82.2017.4.02.0000. 18.07.2018.** Execução Fiscal. Redirecionamento para Empresa do Mesmo Grupo Econômico. Indícios e Confusão Patrimonial. Poder de Direção. Relator: Poul Erik Dyrland, 24 jul. 2018. Disponível em: [http://www10.trf2.jus.br/consultas/?proxystylesheet=v2_index&getfields=*&entqr=3&lr=lang_pt&ie=UTF-8&oe=UTF-8&requiredfields=\(-sin_proces_sigilo_judici:s\).\(-sin_sigilo_judici:s\)&sort=date:D:S:d1&entsp=a&adv=1&base=JP-TRF&ulang=&access=p&entqrm=0&wc=200&wc_mc=0&ud=1&client=v2_index&filter=0&as_q=&q=responsabilidade%20e%20tributária%20e%20grupo%20e%20econômico%20e%20124%20e%20apelação%20%20%20&start=40&site=v2_jurisprudencia](http://www10.trf2.jus.br/consultas/?proxystylesheet=v2_index&getfields=*&entqr=3&lr=lang_pt&ie=UTF-8&oe=UTF-8&requiredfields=(-sin_proces_sigilo_judici:s).(-sin_sigilo_judici:s)&sort=date:D:S:d1&entsp=a&adv=1&base=JP-TRF&ulang=&access=p&entqrm=0&wc=200&wc_mc=0&ud=1&client=v2_index&filter=0&as_q=&q=responsabilidade%20e%20tributária%20e%20grupo%20e%20econômico%20e%20124%20e%20apelação%20%20%20&start=40&site=v2_jurisprudencia). Acesso em: 20 mai. 2019.

3.3.3 Tribunal Regional Federal da 3ª Região

Quanto aos grupos econômicos, quando do questionamento frente aos mesmos e da busca da sua responsabilização pela sua mera existência, encontramos decisões recentes, dentre as quais podemos destacar o recente julgado da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Agravo Legal em Apelação Cível nº 0013578-59.2015.4.03.9999/SP, publicado em 08.04.2019.

O referido caso submeteu ao julgamento do Tribunal o pedido da União Federal de inclusão dos sócios, no polo passivo da execução fiscal, em razão da formação de um grupo econômico.

Mister destacar que neste caso tratava-se de débito previdenciário, razão pela qual a matéria viabilizaria, pela sua natureza, a aplicação do disposto no artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91, fato este levado em consideração no julgamento.

O Tribunal, neste caso, reconheceu duas situações as quais poderiam ensejar a responsabilidade tributária em razão da existência de grupo econômicos. A primeira pela previsão expressa do disposto no artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91, e a segunda por previsão implícita contida no Código Tributário Nacional, a qual aparentemente estaria contida no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

Para a aplicação da primeira situação, artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91, o Tribunal reconheceu que não basta o mero inadimplemento para que uma sociedade pertencente a um determinado grupo de econômico deva arcar com o recolhimento dos tributos, mesmo que previdenciários, da outra sociedade. Para que possa ser aplicado o referido dispositivo legal, deve-se atentar ao disposto no Código Tributário Nacional, mais especificamente ao disposto no artigo 128 do referido Código, ou seja, que o terceiro esteja vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação tributária.

O Tribunal fundamenta ainda o seu entendimento reconhecendo que a responsabilidade estabelecida no artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91 contém uma natureza de solidariedade também, a qual estaria também fundamentada pelo artigo 124, inciso do Código Tributário Nacional, o qual também exige o respeito ao disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Também considera que a aplicação do artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91 resulta em um tipo de desconsideração da personalidade jurídica, razão pela qual o

intérprete/aplicador deveria considerar também o disposto no artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

E conclui que para a aplicação do artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91, deve-se realizar uma interpretação sistemática, sendo necessário o vínculo da sociedade terceira com o fato gerador.

E para a aplicação do disposto no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, deve haver o interesse comum, ocorrendo este quando as sociedades estejam ocupando o polo passivo da relação a qual faz surgir a obrigação tributária, ou seja, constituindo-se todos na qualidade de contribuintes.

Segue a transcrição da conclusão do voto condutor do referido julgado:

Nos termos como apresentado acima, deixamos consignado que a aplicação o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 (Lei de Custeio da Seguridade Social), para fins de cobrança de contribuição previdenciária, precisa estar fundada também no art. 128 do Código Tributário Nacional, que exige sejam o contribuinte e o responsável vinculados quanto ao fato gerador do tributo, e não apenas vinculados em relação societária.

Não há, *prima facie*, interesse comum em toda e qualquer empresa componente de um mesmo grupo econômico. Elas podem ter interesses antagônicos (concorrentes entre si). Para que haja o interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN, tais empresas precisam ocupar o mesmo polo da relação jurídica que fez surgir a obrigação tributária, nos termos como decidido pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça (sociedades envolvidas na ocorrência do fato gerador).

Voltando ao caso concreto, sabendo-se, como dito, que o primeiro requisito (cobrança de contribuição previdenciária) está presente, há que se investigar, no corpo probatório apresentado, a indicação de que os fatos indicavam para o abuso da personalidade jurídica. Sendo assim, não vislumbro nos autos ocorrência de confusão patrimonial entre os sócios e as empresas, pelo que não há que se falar em manutenção dos sócios no polo passivo da execução fiscal.³⁸⁶

No referido julgado, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região faz, a nosso ver, a correta separação dos institutos e afastada a responsabilidade pela mera existência de grupos econômicos, bem como faz a correta interpretação, novamente a nosso sentir, do disposto no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, destacando que o interesse em comum não importa na mera existência de grupos,

³⁸⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). **Julgamento do Agravo Legal em Apelação Cível nº 0013578-59.2015.4.03.9999/SP. 26.03.2019.** Tributário. Contribuição Previdenciária. Grupo econômico. Artigo 30, inciso IX, lei nº 8.212/91. Relator: Valdeci dos Santos, 08 abr. 2019. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/6819488>. Acesso em: 19 mai. 2019.

mas na participação, em conjunto, das sociedades quando da realização do respectivo fato gerador.

Quanto à aplicação do disposto no artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91, apesar do resultado do julgamento ter afastado a responsabilidade dos sócios e de toda a construção da decisão quanto à necessidade do terceiro estar vinculado ao fato gerador, devendo ser respeitado o disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional (entendimento similar à arguição de inconstitucionalidade julgada recentemente no Tribunal Regional Federal da 4ª Região), ao final foi afastada a responsabilidade por entender que não estava presente a ocorrência de confusão patrimonial entre os sócios.

Portanto, a nosso sentir, apesar da decisão ter construído um raciocínio correto quanto ao disposto no artigo 124, inciso I, no que consiste o interesse comum, para fins de solidariedade, não se apercebeu que tal dispositivo aplica-se indiferentemente de haver ou não grupos econômicos. Tal norma se aplica a todos os casos nos quais as pessoas realizem em conjunto o fato gerador, tornando-se contribuintes de forma conjunta, não havendo que se cogitar de responsabilidade, mas sim de solidariedade por se tratarem de contribuintes. A decisão fundamentou correto quanto à natureza do interesse comum, mas não aferiu que em tal situação não há que se falar em responsáveis, mas sim em contribuintes, os quais, por tal característica, já são sujeitos passivos principais da obrigação tributária.

Quanto ao disposto no artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91, efetivamente este dispositivo legal trata da responsabilização de grupos econômicos por débitos previdenciários. Contudo, referida norma não respeita o disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional, fato este reconhecido na decisão em análise, mas ao invés de reconhecer a invalidade da norma, por não dispor em nenhum momento quanto à necessidade das sociedades pertencentes ao grupo econômico estarem vinculadas ao fato gerador, a decisão atribui uma interpretação sistemática para buscar atribuir à referida norma a obrigatoriedade que cabia ao legislador respeitar, o que não foi feito.

Conforme será reiterado adiante, na análise do julgamento da recente arguição de inconstitucionalidade julgada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, não cabe ao Poder Judiciário legislar positivamente, buscando sanar dispositivo legal com inclusão, via interpretação sistemática, de normas não

respeitadas pelo legislador quando da tentativa de constituir uma nova forma de responsabilidade tributária.

Destaca-se, desde já, que não somos contra a possibilidade do legislador ordinário constituir novas formas de responsabilidade, mas desde que respeite a norma estabelecida pelo Código Tributário Nacional para a instituição de novas formas de responsabilidade tributária diversas das já estabelecidas no próprio Código Tributário Nacional.

E como encerramento da deste ponto, o Tribunal conclui que não há a responsabilidade pelo fato de não ter sido identificada a ocorrência de confusão patrimonial, pois como interpreta que a aplicação do artigo 30, inciso IX, da lei nº 8.212/91 resulta em um tipo de desconsideração da personalidade jurídica, a qual deve ser levada em consideração pelo intérprete, como não teria ocorrido no presente caso, também não se justificaria tal responsabilização.

Mesmo não tendo o Tribunal responsabilizado uma sociedade pelo mero pertencimento a um grupo econômico, também esse fundamento, ao final, com o devido respeito à decisão, também está incorreto, haja vista que a desconsideração da personalidade jurídica prevista no artigo 50 do Código Civil Brasileiro, como já exposto, não possui vinculação ao âmbito tributário, tampouco resulta em uma responsabilização tributária, mas sim no reconhecimento do real devedor, daquele que indevidamente se utilizou, por exemplo, de uma terceira pessoa para realizar ato ao qual seria o real devedor originário.

Se estivermos diante de um caso de desconsideração da personalidade jurídica, a pessoa à qual será redirecionada a execução será considerada o verdadeiro sujeito passivo. Portanto, a figura da desconsideração da personalidade jurídica não se mistura com a figura da responsabilidade tributária, tampouco é necessária de ser aferida para a aplicação desta última.

Portanto, verifica-se que apesar da interpretação correta de parte dos dispositivos legais mencionados, a referida decisão judicial mistura alguns dos institutos jurídicos e cria condições à aplicação dos mesmos as quais não se justificam, bem como realiza interpretação buscando convalidar dispositivo legal o qual, a nosso sentir não cabe ao Poder Judiciário, sob pena de atuar como legislador positivo buscando sanar vício legislativo, com o qual não concordamos.

3.3.4 Tribunal Regional Federal da 5ª Região

No Tribunal Regional Federal da 5ª Região encontrou-se recente decisão, da 3ª Turma, no Agravo de Instrumento de nº 0813169-15.2018.4.05.0000, em julgamento realizado no dia 14.03.2019, no qual o Tribunal analisou recurso de sociedade a qual foi incluída no polo passivo de execução fiscal como corresponsável ao pagamento da dívida.

O Tribunal manteve a inclusão da recorrente no polo passivo por entender que no presente caso haveria responsabilidade tributária com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, por força da existência de grupo econômico.

As premissas do Tribunal estão no fato de haver a identidade de serviços, a identidade de sócios, de empregados e de endereços, este último em razão da recorrente ter alterado o seu endereço em determinado momento para o endereço da executada.

Segue a transcrição de trechos do voto condutor:

O cerne da questão consiste na atribuição de responsabilidade tributária à Agravada, nos termos do art. 124, I do CTN, em razão da formação de grupo econômico.

Para configurar grupo econômico é necessário que haja uma relação de coordenação entre as empresas, de modo que resulte em uma orientação empresarial comum.

(...)

Há também identidade de entre as atividades da Agravante e da executada, instituições de ensino atuantes na área de tecnologia que promovem cursos de formação profissional.

Como se vê, a IBRATEC, ora Agravante e a PLANINFO, executada, possuem identidade de serviços, endereços, sócios e empregados, de modo que possuem características de grupo econômico.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Agravo de Instrumento.³⁸⁷

Por tais razões, por entender que a mera existência de grupo econômico justificaria a responsabilidade tributária, o Tribunal manteve a referida sociedade como corresponsável pelo adimplemento do tributo em execução fiscal.

Observa-se que a referida responsabilidade estaria lastreada no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional. Como já exposto, este dispositivo não dá

³⁸⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal (5. Região). **Julgamento do Agravo de Instrumento nº 0813169-15.2018.4.05.0000. 14.03.2019.** Execução Fiscal. Grupo Econômico. Comprovação de Participação da Agravante. Relator: Rogério Fialho Moreira, 21 mar. 2019. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pje/ConsultaPublica/listView.seam>. Acesso em: 20 mai. 2019.

suporte à responsabilização de sociedades pertencentes a grupos econômicos. Este dispositivo lastreia a solidariedade entre contribuintes, entre pessoas as quais tenham interesse em comum na situação que constitua o fato gerador, sendo este interesse a realização em conjunto do fato gerador. Nestes casos estamos tratando de contribuintes e não de responsáveis tributários.

Ademais, a mera existência de grupo econômico não justificaria a responsabilização de alguma sociedade integrante do mesmo.

Na referida decisão o Tribunal deu enfoque ao fato de haver identidade de sócios das sociedades, dentre outros elementos em comum.

Aparentemente o Tribunal poderia estar buscando justificar a decisão com base em algum indício o qual poderia justificar a desconsideração da personalidade jurídica da recorrente. Contudo, não foi esse o fundamento empregado, mas sim o da solidariedade tributária com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, o qual, repisa-se, não se justifica pelos elementos fáticos mencionados na referida decisão, tampouco pelo simples fato de haver algum tipo de grupo econômico.

Verifica-se, novamente, a confusão que das decisões quando do emprego institutos jurídicos.

3.3.5 Superior Tribunal de Justiça

As decisões colegiadas sobre o tema no Superior Tribunal de Justiça, na maior parte dos casos, ficam prejudicadas em razão da aplicação da súmula 07 do próprio STJ, deixando o Tribunal Superior de ingressar no mérito do tema por esbarrar na barreira da vedação de análise de matéria fática.

Nesse sentido há vários acórdãos antigos e recentes, nos quais o tema de fundo tratava-se da responsabilidade tributária de sociedades pertencentes a grupos econômicos, mas que não puderam ter o mérito enfrentado em face da súmula 07.³⁸⁸

³⁸⁸ AgInt no REsp 1761218/SP; AgInt no AREsp 1041022/PR; AgInt no AREsp 1191407/RJ; AgInt no AREsp 847.034/SP; REsp 1689431/ES; AgInt no AREsp 844.055/SP; AgInt no REsp 1558445/PE; AgInt no AREsp 863.387/SP; AgRg no AREsp 852.074/SP; AgRg no REsp 1441691/SE; AgRg no AREsp 561.328/SC; AgRg no AREsp 603.177/RS; AgRg no REsp 1433631/PE; AgRg no AREsp 429.923/SP; AgRg no AREsp 21.073/RS; AgRg no Ag 1392703/RS; AgRg no Ag 1055860/RS.

No entanto, encontramos alguns acórdãos mais antigos, nos quais o Superior Tribunal de Justiça ingressou no mérito quanto à possibilidade de responsabilização de sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico.

O primeiro caso encontrado foi o REsp 834.044/RS, de relatoria da Ministra Denise Arruda, julgado em 11.11.2008. Segue a ementa do referido julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO. 1. **"Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas"** (HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador"). 2. **Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.** 3. Recurso especial desprovido.³⁸⁹

O caso citado tratava-se de um recurso de um município gaúcho, através do qual o mesmo buscava reincluir no polo passivo da execução fiscal uma instituição bancária, a qual havia obtido decisão excluindo-a do polo passivo da execução fiscal.

Dentre todos os argumentos empregados pelo município, inclusive de descon sideração da personalidade jurídica, o Superior Tribunal de Justiça enfrentou apenas a alegação de solidariedade, pela falta do prequestionamento dos demais fundamentos. No que se refere à solidariedade enfrentada, especificamente a prevista no inciso I do código tributário nacional, com fundamento em doutrina de Kiyoshi Harada, o Superior Tribunal de Justiça afastou a pretensa solidariedade, decidindo que não basta haver um grupo econômico constituído para fins de

³⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Recurso Especial nº 834.044 – RS (2006/0065449-1). Recorrente: Município de São Leopoldo. Recorrido: Banco Santander Banespa S/A. Relatora: Min. Denise Arruda, 11 de novembro de 2008. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 15 dez. 2008. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RESP_834044_RS_11.11.2008.pdf?Signature=c7FBTtkTLffEY5QvCUszJTpViJY%3D&Expires=1551223567&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=d59bd80f8e9c8f644185b1719e4964c3. Acesso em: 20 out. 2018. (Grifo nosso).

enquadramento no interesse comum do referido dispositivo legal, mas sim que tenham interesse comum no fato gerador da obrigação principal.

Julgou acertadamente o Superior Tribunal de Justiça quando julgou desta forma. Conforme tratado no segundo capítulo, a solidariedade prevista no artigo 124, inciso I do código tributário nacional pressupõe que se tratem de contribuintes, participantes em conjunto do fato gerador.

Esse entendimento perdurou por muito tempo no Superior Tribunal de Justiça, sendo que nas poucas decisões que ingressou no mérito, sem que houvesse o óbice da súmula 07/STJ, citava-se essa mesma doutrina e julgava-se na mesma linha de fundamentação.

Outra decisão nesse mesmo sentido, de relatoria do então ministro do Superior Tribunal de Justiça, Luiz Fux, foi julgada poucos meses após a decisão mencionada anteriormente. Segue ementa resumida da mesma:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. **1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida.** Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...) 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei." 7. **Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. (...) 10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico."** (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). 11. **In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar,**

necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora.

(...) 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.³⁹⁰

Nesse caso o banco estava buscando reformar a decisão que havia o mantido na execução fiscal promovida por um município catarinense.

Pelos mesmos fundamentos da decisão anterior, e pelo fato do banco não ter participado do fato gerador o qual ensejou a inclusão do mesmo no polo passivo, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu não haver solidariedade que justificasse a manutenção do banco no polo passivo, tampouco figurar este como contribuinte da referida obrigação tributária, sendo requisito inafastável, para a aplicação do disposto no artigo 124, inciso do código tributário nacional, tratar-se de contribuinte.

Outra decisão oriunda de execução fiscal na qual, novamente, um município buscava manter incluída na execução fiscal uma instituição bancária pelo fato da sociedade devedora fazer parte do mesmo grupo econômico, foi julgada em período superior a um ano das decisões anteriores. Segue ementa do referido julgado:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA. INEXISTÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO. **1. Não caracteriza a solidariedade passiva em execução fiscal o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico.** Precedentes do STJ. 2. Agravo regimental não provido.³⁹¹

Na referida decisão o Superior Tribunal de Justiça, empregando os mesmos argumentos quanto à caracterização do interesse comum exclusivamente quando se

³⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Recurso Especial nº 884.845 – SC (2006/0206565-4). Recorrente: Banco Safra S/A. Recorrido: Município de Brusque. Relator: Min. Luiz Fux, 5 de fevereiro de 2009. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 fev. 2009. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RESP_884845_SC_05.02.2009.pdf?Signature=6LyyUPq470MVbf%2FCDO2KLVFwB7E%3D&Expires=1551224459&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=2e63d95d37de4b46cb45d4f5fe812992. Acesso em: 7 out. 2018. (Grifo nosso).

³⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1163381 – RS (2009/0043878-9). Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima, 21 de setembro de 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1º out. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16682109/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-1163381-rs-2009-0043878-9-stj/certidao-de-julgamento-16776973?ref=juris-tabs>. Acesso em: 7 out. 2018. (Grifo nosso).

tratar de atuação conjunta quanto ao fato gerador, portanto entre contribuintes, negou provimento ao recurso de outro município gaúcho.

Como fundamento final, afirmou que a mera existência de grupo econômico não caracteriza a solidariedade.

Em outro julgamento no qual o Superior Tribunal de Justiça enfrentou o mérito do caso, julgado no ano de 2015, resultou na ementa que segue abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. ALEGAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA EMPRESAS CONSTITUÍDAS APÓS O FATO GERADOR DO TRIBUTO DE OUTRA EMPRESA, DITA INTEGRANTE DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. AGRAVOS REGIMENTAIS A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. **A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas, aliás não demonstradas, neste caso.** Precedente: AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013. 2. **Da mesma forma, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas.** Precedentes: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1T, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 13.3.2015. 3. Agravos Regimentais da FAZENDA NACIONAL e LEMOS DANOVA ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA - ME a que se nega provimento.³⁹²

Nesse julgamento o Superior Tribunal de Justiça afastou a solidariedade do artigo 124, inciso I do código tributário nacional, pelo fato de que os débitos os quais estavam sendo cobrados haviam sido constituídos antes mesmo da existência das sociedades às quais a União Federal almejava responsabilizar pelo adimplemento dos mesmos.

³⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1535048 – PR (2015/0125689-0). Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 8 de setembro de 2015. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 set. 2015. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/635834095/edv-nos-embargos-de-divergencia-em-resp-edv-nos-eresp-1535048-pr-2015-0125689-0/decisao-monocratica-635834131?ref=juris-tabs>. Acesso em: 7 out. 2018. (Grifo nosso).

O interessante desse voto foi que além de afastar o artigo 124, inciso I do código tributário, também reforçou que não se aplicaria o disposto no artigo 135 do mesmo código.

No referido caso, havia indícios de prática de atos contrários à lei pelo sócio, pessoa física, da pessoa jurídica executada. Ocorre que este mesmo, pessoa física, também era sócio de outras duas sociedades constituídas posteriormente aos débitos tributários inadimplidos.

Conforme bem fundamentado pelo no voto condutor do julgamento, mesmo o artigo 135 do código tributário nacional não justificaria a imputação da responsabilidade tributária a essas duas novas sociedades, mas somente ao sócio, pessoa física, o qual agiu, conforme indícios, com abuso de poder.

O acórdão mais recente que se encontrou do Superior Tribunal de Justiça, no qual foi julgada a matéria de responsabilidade tributária de grupos econômicos, ocorreu em 2016, o qual resultou na ementa que segue transcrita:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. EMPRESA CONSTITUÍDA APÓS O FATO GERADOR. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. **A jurisprudência desta Corte entende que não basta o interesse econômico entre as empresas de um mesmo grupo econômico, mas sim que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador.** Precedentes: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min.

HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015.

2. No caso, se o fato gerador ocorreu em 2003, não há como admitir que outra empresa constituída no ano de 2004 seja responsabilizada por este ato de terceiro.

3. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.³⁹³

Nesse julgamento o Superior Tribunal de Justiça negou o pedido de redirecionamento da execução fiscal contra uma sociedade, pedido esse o qual estava lastreado no fundamento da existência de um grupo econômico.

O débito que estava sendo executado originava-se de um auto de infração lavrado contra um posto de combustível. Entrementes, o auto de infração havia sido lavrado alguns meses anteriores à própria constituição da sociedade para a qual

³⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1340.385 – SC . Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 16 de fevereiro de 2016. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 26 fev. 2016. (Grifo nosso).

estava sendo pleiteado o redirecionamento pelo argumento de existência de um grupo econômico.

Novamente o Superior Tribunal de Justiça reiterou que a mera existência de grupo econômico não justifica a responsabilidade tributária, negando provimento ao recurso da União Federal.

A partir desse período não se encontrou mais acórdãos enfrentando o tema, pois a maioria das decisões colegiadas esbarram no óbice da súmula 07/STJ, não podendo revisar a matéria fática e probatória fixada no Tribunal de origem.

Em algumas dessas decisões, mesmo não ingressando no mérito, o Superior Tribunal de Justiça reiterava que de qualquer sorte a solidariedade somente poderia ocorrer em casos nos quais as sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico realizassem em conjunto o fato gerador. A título exemplificativo seguem ementas de acórdãos neste sentido:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. INDISPONIBILIDADE DE BENS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. **Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.** 2. Hipótese em que o Tribunal de origem, com base no conjunto probatório, reconheceu a prática de atividades comuns entre as empresas integrantes do grupo econômico, de forma a reconhecer a responsabilidade tributária solidária e, conseqüentemente, a justificar a legitimidade passiva. Logo, **a modificação do julgado requer o reexame de fatos e provas, o que é vedado ao STJ, por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ.** Precedentes. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1433631/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 13/03/2015)³⁹⁴

PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTENTE. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. Não há a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida. 2. Vê-se, pois, na verdade, que a questão não foi decidida conforme objetivava a recorrente, uma vez que foi aplicado entendimento diverso. 3. É sabido que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para

³⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 143.3631 – PE (2014/0022964-3). Relator: Min. Humberto Martins, 10 de março de 2015 **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 mar. 2015. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178410268/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1433631-pe-2014-0022964-3?ref=juris-tabs>. Acesso em: 7 out. 2018. (Grifo nosso).

fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu. **4. Correto o entendimento firmado no acórdão recorrido de que, nos termos do art. 124 do CTN, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.** 5. A pretensão da recorrente em ver reconhecida a confusão patrimonial apta a ensejar a responsabilidade solidária na forma prevista no art. 124 do CTN **encontra óbice na Súmula 7 desta Corte.** Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/12/2013, DJe 16/12/2013)³⁹⁵

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. 1. **A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.** 2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário **encontra óbice na Súmula 7 desta Corte.** Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011)³⁹⁶

Contudo, um acórdão mais recente do Superior Tribunal de Justiça, no qual apesar de mencionar que haveria óbice da súmula 07/STJ, quando da análise do fundamento do recurso especial pela alínea “c”, dissídio jurisprudencial, o relator destacou que o óbice da súmula 07/STJ também implicaria na impossibilidade de análise desse ponto, tendo em vista a situação fática do caso concreto, mas acabou enfrentando o mérito a título argumentativo, destacando que caso fosse superada a vedação, e fossem enfrentados os dispositivos legais tidos por violados, melhor sorte não teria a recorrente.

Segue excertos da ementa desse julgado do final do ano de 2017:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CAUTELAR FISCAL. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. GRUPO ECONÔMICO. INTERESSE COMUM. ART. 535 DO

³⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 429.923 – SP (2013/371576-2). Relator: Min. Humberto Martins, 10 de dezembro de 2013. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 16 dez. 2013. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24814285/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-arep-429923-sp-2013-0371576-2-stj/relatorio-e-voto-24814287?ref=juris-tabs>. Acesso em: 7 out. 2018. (Grifo nosso).

³⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 21.073 – RS (2011/0077935-0). Relator: Min. Humberto Martins, 18 de outubro de 2011. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 26 out. 2011. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21054822/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-arep-21073-rs-2011-0077935-0-stj?ref=juris-tabs>. Acesso em: 7 out. 2018. (Grifo nosso).

CPC/1973. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS DE LEI FEDERAL.

MATÉRIA DECIDIDA COM ESTRITO FUNDAMENTO NO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. REEXAME. INVIABILIDADE. SÚMULA 7/STJ. MÉRITO DESFAVORÁVEL À RECORRENTE. DECISÃO RECORRIDA APLICOU CORRETAMENTE O DIREITO À ESPÉCIE. 1. Insurge-se a recorrente contra acórdão que manteve a indisponibilidade de bens do seu patrimônio decretada em Medida Cautelar Fiscal, por estar reconhecida a formação de grupo econômico de fato e a existência de interesse comum entre a recorrente e devedora principal. [...] **14. E mesmo se ultrapassada a vedação da Súmula 7/STJ, o que se admite apenas para argumentar, no mérito melhor sorte não obteria o Recurso Especial. Isso porque a decisão recorrida aplicou corretamente os dispositivos legais tidos por violados, uma vez admitidos os fatos descritos no aresto impugnado.** 15. O art. 2º da Lei 8.397/1992 prevê seja a ação cautelar fiscal requerida em face do sujeito passivo da obrigação tributária. Já o art. 121, parágrafo único, do CTN, considera sujeito passivo da obrigação tributária (i) o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e o (ii) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. 16. A inclusão da recorrente no polo passivo da cautelar fiscal obedece à previsão legal e depende apenas da sua condição como responsável tributário à luz do CTN. 17. Nesse particular, o Superior Tribunal de Justiça entende ser aplicável a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN quando há comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial. 18. É o que se passa na espécie, em que o Tribunal local reconheceu a existência de grupo econômico e ligações empresariais estreitas entre a recorrente e a devedora originária decorrentes da administração familiar das empresas, coincidência de endereços e objetos sociais, movimentação da conta bancária da recorrente pelo fundador da executada, esvaziamento patrimonial da devedora originária concomitantemente ao desenvolvimento econômicos da recorrente. Tudo a demonstrar não só a existência, no mundo dos fatos, de grupo econômico integrado pela recorrente, como o interesse comum previsto no art. 124 do CTN. 19. O Tribunal a quo, na fundamentação do seu decisum, teve o cuidado de destacar expressamente que sócios da executada teriam transferido propriedade particular para a empresa Swamville do Brasil Participações e Empreendimentos Ltda., o que revela indícios de ocultação de bens com escopo de fraudar credores. Destacou, ainda, entre outros aspectos, que a empresa Swamville do Brasil Participações e Empreendimentos Ltda., cujo objeto social é a incorporação de empreendimentos imobiliários, teve empresas Off-Shore integrando seu quadro societário em substituição aos integrantes da família proprietária da executada, e que a referida sociedade teve sede em endereços coincidentes com de outras empresas do grupo econômico. 20. De acordo com a decisão recorrida, ainda, a própria criação da recorrente já demonstraria a comunhão de interesses. Haveria a intenção de empresas e pessoas físicas em fazer investimentos no exterior, através de empresas Off-shores, a fim de obter isenções fiscais ou redução de impostos, segurança, sigilo e privacidade nos negócios, além de inúmeros outros fatores. 21. Verifica-se, in casu, a presença dos requisitos não só para a responsabilização da recorrente (art. 124, CTN), como também para sua inclusão no polo passivo da cautelar fiscal (art. 2º, Lei 8.397/1992). 22. **O art. 135 do CTN foi bem afastado na origem e merece reiteração nesta instância, pelos mesmos fundamentos (aplicabilidade, ao caso, do art. 124, I).** 23. Por fim, o exame específico da imprescindibilidade da prova pericial, com fulcro no art. 333, II, do CPC/1973, no caso concreto esbarra de forma invencível na

Súmula 7/STJ. 24. Recurso Especial conhecido, em parte, e nessa parte não provido.³⁹⁷

Apesar desse caso ter como objeto uma cautelar fiscal, da qual a recorrente buscava a sua exclusão, o relator, o qual foi acompanhado pelos demais ministros os quais participaram do julgamento, reconheceu que a cautelar fiscal pode ser requerida em face do sujeito passivo da obrigação tributária. E assim sendo, analisou o caso concreto, frente às bases fáticas estabelecidas pelo Tribunal de origem.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que estava correta a inclusão da recorrente por ela se tratar de uma responsável tributária, conforme disposição prevista no código tributário nacional. Para tanto, partiu das seguintes premissas:

- a) o Tribunal de origem reconheceu a existência de grupo econômico e ligações estreitas entre a recorrente e a devedora originária decorrentes de administração familiar das sociedades, endereços em comum, objetos sociais movimentação bancária da recorrente pelo fundador da executada, esvaziamento patrimonial da devedora originária no mesmo período em que se desenvolveu a recorrente;
- b) os fatos discriminados demonstrariam tanto a existência de um grupo econômico, como o interesse comum previsto no artigo 124 do código tributário nacional;
- c) o Superior Tribunal de Justiça teria entendimento no sentido de que a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN é aplicável quando há comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial'
- d) por fim, que não seria aplicável o artigo 135 do código tributário nacional, por ser aplicável o artigo 124 do mesmo código.³⁹⁸

Com a devida vênia, mas a referida decisão além de confundir os institutos e dispositivos jurídicos, representa uma alteração do entendimento que vinha sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, entendimento este o qual estava correto.

³⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial nº 1.689.431 – ES. Relator: Min. Herman Benjamin, 3 de outubro de 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 19 dez. 2017. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;turma.2:acordao;resp:2017-10-03;1689431-1686055>. Acesso em: 7 out. 2018. (Grifo nosso).

³⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial nº 1.689.431 – ES. Relator: Min. Herman Benjamin, 3 de outubro de 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 19 dez. 2017. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;turma.2:acordao;resp:2017-10-03;1689431-1686055>. Acesso em: 7 out. 2018, (grifo nosso).

Nesse caso mencionado, o Superior Tribunal de Justiça menciona que estaria demonstrada a existência de grupo econômico. Em primeiro lugar, a existência de grupo econômico não justifica a responsabilidade tributária.

Em segundo lugar, as hipóteses do artigo 124 contemplam a solidariedade para os contribuintes, inciso I, ou para contribuintes e responsáveis, ou entre responsáveis, quando estes já possuam esta característica. Lembremos do que foi tratado no segundo capítulo deste trabalho, quanto à solidariedade, a qual apenas gradua a relação entre os sujeitos passivos da obrigação tributária e facultam ao credor cobrar concomitantemente.

Dando seguimento à análise da referida decisão, com lastro nas premissas trabalhadas nos pontos anteriores deste trabalho, encontramos outras incongruências.

Na mesma decisão há menção de que o Superior Tribunal de Justiça teria entendimento firmado pela aplicação do artigo 124 do código tributário nacional quando comprovada práticas comuns, prática conjunta do fato gerador, ou confusão patrimonial.

Com todo o respeito, mas com exceção da prática comum do fato gerador, as demais situações não se enquadram nos incisos I ou o II do artigo 124 do código tributário nacional. A comprovação de práticas comuns não justificam a solidariedade, tampouco uma responsabilidade, salvo algum tipo de responsabilidade por sucessão, a qual não foi aplicada no caso concreto.

Além disso, a decisão mencionou em vários trechos possíveis indícios de abuso de direito, com prejuízo aos credores, e afirmando que o Superior Tribunal de Justiça também possui entendimento de que confusão patrimonial seria um dos fundamentos para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do código tributário nacional.

Com reiterada vênias, mas a confusão patrimonial, conforme estudamos, se enquadra em uma das hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, e não de responsabilidade tributária, tampouco de solidariedade tributária.

Por tais razões verifica-se que se for mantida essa linha interpretativa mais recente do Superior Tribunal de Justiça, teremos um retrocesso da matéria e uma aplicação equivocada, pois como exposto, a decisão citada mistura situações nas quais poderia ser cabível a desconsideração da personalidade jurídica como se fosse caso de responsabilidade, aplicando, por sua vez, dispositivo o qual trata de

solidariedade entre contribuintes os quais, por conseguinte, realizam em conjunto o fato gerador, não sendo caso de responsabilidade, mas sim de solidariedade.

3.3.6 Supremo Tribunal Federal

No Supremo Tribunal Federal ainda não há julgamento o qual tenha enfrentado o tema da responsabilização de grupos econômicos e de possível inconstitucionalidade desse procedimento.

Encontrou-se um acórdão do ano de 2017, mas o qual teve prejudicada a análise pelo óbice do reexame de matéria fática e de legislação infraconstitucional.³⁹⁹

Contudo, mesmo não se tratando da responsabilidade de grupos econômicos, há um julgamento importante ocorrido no Supremo Tribunal Federal, o qual trouxe algumas balizas as quais poderão auxiliar o intérprete quando da aferição de possíveis inconstitucionalidades de normas tratando do tema. Trata-se do RE 562.276/PR, de relatoria da então Ministra Ellen Gracie, julgado pelo Tribunal Pleno em 03/11/2010.

Segue a ementa do referido julgamento:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da

³⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo regimental no recurso extraordinário 935.480 – PE**. Agravante: Lígia Glauce Pessoa Régisa, Maria de Fatima Pessoa Regis, Rafael Regis Arcoverde. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, 25 de novembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12349895>. Acesso em: 10 out. 2018.

prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.⁴⁰⁰

No referido julgamento estava sob judice a constitucionalidade, ou não, do artigo 13 da lei nº 8.620/93, a qual tornava devedor solidário os sócios de sociedades de responsabilidade limitada pelos débitos junto à Seguridade Social.

O Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o referido dispositivo legal, formalmente e materialmente, por violar o artigo 146, inciso III da Constituição Federal, por entender que tal matéria deveria ter sido tratada através de lei complementar.

⁴⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 562.276 – PR. Recorrente: União. Recorrido: Owner’s Bonés Promocionais Ltda. Relator: Min. Ellen Gracie, 3 de novembro de 2010. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 9 fev. 2011. **Revista dos Tribunais**, v. 100, n. 907, p. 428-442, 2011.

Essa decisão é muito interessante e tem sido citada por quem estuda o tema da responsabilidade de grupos econômicos, interpretando-se que somente através de lei complementar a matéria da responsabilidade pode ser tratada.

Com o respeito a quem entende assim, não nos parece que tenha sido exatamente nesses termos.

Na referida decisão efetivamente o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o referido dispositivo legal o qual tornava responsável solidário qualquer sócio de sociedade de responsabilidade limitada pelo inadimplemento de débitos da seguridade social, mas o fez por entender, corretamente, que não basta ser sócio para que possa ser responsabilizado por débitos tributários, há que se respeitar a regra estabelecida em normas gerais, sendo o código tributário nacional reconhecido como sendo essa norma.

Seguindo no julgamento, o Supremo Tribunal Federal destacou, portanto, que novas formas de responsabilidade deveriam respeitar o disposto no artigo 128 do código tributário nacional, ou seja, o terceiro deveria estar vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, e ser sócio do contribuinte não implica razão válida para a referida responsabilização.

Acrescido a isso, e me parece que aqui pode estar residindo a divergência sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal decidiu que também deveria ser respeitado o disposto no artigo 135, inciso III do código tributário nacional, pelo fato da lei ter almejado tratar de tema “já tratado pelo código tributário nacional”.

E mais, na mesma decisão o Supremo Tribunal Federal identificou, corretamente, que o artigo 124, inciso II do código tributário nacional trata de previsão através da qual o legislador pode atribuir solidariedade a sujeito passivo validamente instituído por lei.

Como a hipótese de responsabilidade criada pelo artigo 13 da lei nº 8.620/93, no entender do Supremo Tribunal Federal, não cumpria com a regra geral do artigo 128 do código tributário, e além disso, estaria tratando de hipótese “já abrangida” pelo artigo 135 do mesmo código, deveria ser disciplinada através de lei complementar.

Além disso, o Supremo Tribunal Federal também destacou a importância em não se misturar o patrimônio dos sócios com o patrimônio das sociedades, como forma de preservar a atividade econômica, sendo que a garantia dos credores, frente ao risco da atividade, está no capital e no patrimônio das sociedades, da

mesma forma que os sócios têm garantido a separação dos seus patrimônios pessoais da sociedade da qual façam parte, quando tenham ingressado em tipo societário o qual garanta este direito, como era o caso da sociedade de responsabilidade limitada.

Em razão de mais esse argumento adicional, e por força do disposto no artigo 5º, inciso XIII, e artigo 170, parágrafo único da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a referida previsão legal.

A decisão do Supremo Tribunal Federal foi acertada, em especial quanto à violação ao disposto no artigo 128 do código tributário nacional.

Apesar da ressalva quanto ao entendimento de que o Supremo Tribunal Federal não exigiu que toda nova forma de responsabilidade tributária fosse veiculada através de lei complementar, mas sim que o caso tratado no artigo 13 da lei nº 8.620/93 já estava tratado no artigo 135, inciso III do código tributário nacional, razão pela qual um tratamento diverso exigiria que o fosse através de lei complementar, mesmo esclarecido esse ponto, discordo quanto ao entendimento de que estaria tal matéria já tratada, mesmo que considerada como norma geral, através do artigo 135, inciso III do código tributário nacional.

De qualquer forma, como exposto, a decisão final foi acertada.

3.3.7 Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5010683-32.2018.4.04.0000/TRF4 (artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212/91) - Tribunal Regional Federal da 4ª Região

Conforme antecipado, o fechamento da análise das jurisprudências far-se-á com a análise do recente julgamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no incidente de arguição de inconstitucionalidade de nº 5010683-32.2018.4.04.0000,⁴⁰¹

⁴⁰¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **Julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5010683-32.2018.4.04.0000/TRF**. 27.09.2018. Constitucional. Tributário. Grupo econômico. Responsabilidade de todos os integrantes. Artigo 30, inciso IX, lei nº 8.212/91. Constitucionalidade. Relator: Rômulo Pizzolatti, 13 mar. 2018. Disponível em https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50106833220184040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&hdnReflid=&txtPalavraGerada=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 4 nov. 2018.

no qual estava sob julgamento a constitucionalidade do artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212/91.⁴⁰²

A Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª região, por maioria de votos, decidiu que a referida previsão legislativa, a qual estabelece a solidariedade pelo adimplemento das contribuições devidas à seguridade social entre sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico, é constitucional.

Segue a transcrição da ementa do referido julgamento:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE DE TODOS OS INTEGRANTES. ARTIGO 30, INCISO IX, LEI No 8.212/91. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Não procede a posição que sustenta que a Constituição Federal condiciona a responsabilidade tributária à veiculação de lei complementar. O regramento da Lei Maior apenas disciplina que tal veículo normativo é indispensável ao estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, dentre outros tantos aspectos, sobre obrigação, aí incluído o trato jurídico na definição do sujeito passivo e da responsabilidade tributária. A implementação de novas hipóteses de responsabilidade tributária, portanto, não ficou adstrita à reserva da Lei Complementar. Desde que não colida com os princípios extraídos do Código Tributário Nacional e também da Constituição Federal, o legislador ordinário está autorizado a disciplinar e inovar a matéria, amparado pelo disposto no art. 128 do CTN, segundo o qual *'sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação'*. No mesmo sentido, a disposição contida no art. 124, II, do CTN, onde se confere ao legislador ordinário a possibilidade de imputar responsabilidade solidária a determinadas pessoas e na qual se amolda a solidariedade das empresas que integram o mesmo grupo econômico, ex vi do art. 30, IX, da Lei no 8.212/91. Assim, ressalve-se que tal possibilidade em nada se assemelha ao julgamento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no REsp. 717717/SP (DJU 08.05.2006), cujo substrato direcionava-se à investigação da validade do art. 13 da Lei no. 8.620/93 (responsabilidade solidária dos sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada e o titular de firma individual pelos débitos havidos pela pessoa jurídica junto à Seguridade Social). Da mesma forma, reputo inexistir a alegada inconstitucionalidade material. A existência de lei imputando a responsabilidade tributária, ainda que de forma solidária, deve respeitar os parâmetros do art. 128 do CTN, não se podendo sustentar a possibilidade de responsabilização solidária das sociedades integrantes de grupo econômico no art. 124, II, do CTN, entendendo que o mesmo permitiria a indiscriminada responsabilização solidária por simples disposição de lei.

⁴⁰² Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; (BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 jul. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm. Acesso em: 13 fev. 2019).

Assim, a responsabilização das sociedades do mesmo grupo, apenas pelo seu pertencimento ao mesmo grupo econômico, como responsáveis solidárias por créditos tributários constituídos contra outra sociedade, fundando-se no art. 30, IX, da Lei 8.212/91, depende de fundamentação, lastreada em provas, cujo ônus é da Fazenda Pública (arts. 142 e 149 do CTN), de que o grupo ou sociedade controladora atuou concretamente na realização do fato gerador e no descumprimento da obrigação tributária, vinculando-se assim ao fato gerador da obrigação tributária (art. 128 do CTN). No caso do art. 30, IX, da Lei 8.212/91, tenho que a forma de interpretá-lo validamente é compreendê-lo segundo certos parâmetros. Ou seja, o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 apenas pode ser utilizado para impor a responsabilidade tributária solidária à sociedade controladora ou ao órgão de direção do grupo, com fundamento nos arts. 124, II, e 128 do CTN, quando constatado, mediante provas concretas a cargo do Fisco, que elas atuaram concretamente junto à sociedade contribuinte de forma a determinar a realização do fato gerador e decidir pelo cumprimento das obrigações tributárias. Assim, a interpretação do art. 30, IX, da Lei 8.212/91 deve se dar em conformidade com as normas constitucionais de imposição do encargo tributário e com o CTN (art. 124, II, c/c art. 128), para admitir que esse dispositivo legal possa imputar responsabilidade solidária apenas às sociedades de um mesmo grupo que concretamente participaram da ocorrência do fato gerador e do cumprimento das respectivas obrigações tributárias, por meio de determinações concretas junto à sociedade contribuinte tomadas na qualidade de controladora das decisões, não bastando, para tanto, a atuação meramente diretiva e indicativa dos objetivos do grupo sem interferência direta na administração das sociedades integrantes.

2. Incidente de arguição de inconstitucionalidade a que se julga improcedente.

O relator havia votado por declarar inconstitucional a referida previsão legal, com fundamento no artigo 146, inciso III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal de 1988, citando alguns julgamentos paradigmáticos, dentre eles o RE 562.276/PR, concluindo que o artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212.91 somente poderia estar vinculado à norma do artigo 124, inciso II do código tributário nacional, sendo que a lei mencionada no inciso II do artigo 124 seria lei complementar.

O voto vencedor, seguido pela maioria dos desembargadores, entendeu que a referida previsão é constitucional, desde que interpretada em conjunto com o artigo 124, inciso II e o artigo 128 do código tributário nacional, e desde que comprovado que o grupo, ou a sociedade controladora tenham atuado concretamente na realização do fato gerador e no descumprimento da obrigação tributária.

Segue excerto do voto condutor:

Da mesma forma, reputo inexistir a alegada inconstitucionalidade material. A existência de lei imputando a responsabilidade tributária, ainda que de forma solidária, deve respeitar os parâmetros do art. 128 do CTN, não se podendo sustentar a possibilidade de responsabilização solidária das

sociedades integrantes de grupo econômico no art. 124, II, do CTN, entendendo que o mesmo permitiria a indiscriminada responsabilização solidária por simples disposição de lei.

Assim, a responsabilização das sociedades do mesmo grupo, apenas pelo seu pertencimento ao mesmo grupo econômico, como responsáveis solidárias por créditos tributários constituídos contra outra sociedade, fundando-se no art. 30, IX, da Lei 8.212/91, depende de fundamentação, lastreada em provas, cujo ônus é da Fazenda Pública (arts. 142 e 149 do CTN), de que o grupo ou sociedade controladora atuou concretamente na realização do fato gerador e no descumprimento da obrigação tributária, vinculando-se assim ao fato gerador da obrigação tributária (art. 128 do CTN).⁴⁰³

Apesar da decisão ter identificada a necessidade de aplicação do artigo 128 do código tributário nacional, ou seja, de que para novas hipóteses de responsabilidade o terceiro deve estar vinculado ao fato gerador, cabe lembrarmos que o artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212.91 prevê a solidariedade de sociedades ao adimplemento de contribuição previdenciária pelo simples fato de pertencerem ao mesmo grupo econômico.

O fato descrito na norma para a solidariedade não leva em consideração a realização concomitante do fato gerador, mas o simples fato de pertencimento a um mesmo grupo societário.

Lembre-se que o artigo 124 trata de formas de solidariedade, e não de responsabilidade. Caso se esteja interpretando que em realizando em conjunto o fato gerador estaria justificada a responsabilização, deveras estaria, mas não pelo inciso II, mas sim pelo inciso I, ou seja, pelo interesse comum, pois seriam todas contribuintes, e não haveria a necessidade de uma norma de responsabilidade.

Contudo, mesmo que se entenda que o artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212.91 tenha instituído uma norma de responsabilidade e ao mesmo tempo uma norma de solidariedade, sendo que esta última estaria lastreada no artigo 124, inciso II do código tributário nacional, de qualquer sorte tanto a solidariedade, quanto a nova forma de responsabilidade necessitam respeitar o disposto no artigo 128 do código tributário nacional, sendo que da leitura do referido artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212.91, não se extrai em nenhum trecho do mesmo o cumprimento dessa

⁴⁰³ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **Julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5010683-32.2018.4.04.0000/TRF. 27.09.2018.** Constitucional. Tributário. Grupo econômico. Responsabilidade de todos os integrantes. Artigo 30, inciso IX, lei nº 8.212/91. Constitucionalidade. Relator: Rômulo Pizzolatti, 13 mar. 2018. Disponível em https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50106833220184040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&hdnReflid=&txtPalavraGerada=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 4 nov. 2018.

exigência, ao revés, repisa-se, o mesmo tem como pressuposto a mera participação em um grupo econômico.

Por tais razões, a inconstitucionalidade da referida norma não pode ser suprimida com uma interpretação extensiva, como ocorreu no referido incidente de arguição de inconstitucionalidade.

Estamos tratando de um caso de sujeição passiva e por obrigação de terceiro. Aceitar-se uma norma aberta, a qual tem como pressuposto a mera participação em um grupo, sendo que a própria concepção do que seja um grupo de fato pode gerar confusão, mesmo com a busca de interpretar o artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212.91 com base em normas gerais que este não atendeu quando da sua instituição, gera insegurança e atenta contra normas constitucionais, como a vedação ao confisco, a capacidade contributiva, além da violação ao próprio artigo 128 e do próprio artigo 124, incisos I e II do código tributário nacional, os quais, estes últimos, ao invés de validarem a referida previsão legal, na verdade a afastam do sistema jurídico tributário, por não terem sido respeitados.

Dessa forma, entende-se que o referido julgamento do incidente de inconstitucionalidade acabou por reconhecer a validade de norma a qual deveria ter sido afastada, seja por vício constitucional, seja por vício legal, todos insanáveis do ponto de vista formal e material.

4 CONCLUSÃO

Após a análise dos institutos jurídicos vinculados ao tema proposto, e da aferição da forma com a qual os mesmos são aplicados tanto pela fiscalização dos entes públicos, quanto nas decisões do Poder Judiciário, verifica-se que não há consenso sobre a matéria.

Parte da dificuldade encontrada reside no uso indevido de institutos jurídicos, como a desconsideração da personalidade jurídica, ou os requisitos previstos em lei para a sua aplicação, como forma de justificar o instituto da responsabilidade tributária.

Como demonstrado, o Código Tributário Nacional prevê hipóteses de responsabilidade tributária, e pela análise das mesmas verificou-se que não há como se enquadrar as sociedades pertencentes a um determinado grupo de sociedades de direito, ou mesmo de fato, nas referidas previsões legais, pelo simples fato daquelas integrarem parte do grupo no qual uma das sociedades esteja inadimplente com o erário público.

Da mesma forma, também não se pode confundir a responsabilidade tributária com a solidariedade tributária, esta pressupõe a existência prévia daquela, balizando o grau de responsabilidade entre os sujeitos passivos e uma maior garantia ao sujeito ativo, mas não constituindo uma forma autônoma de criação de responsabilidade, conforme exposto.

Quanto à previsão do artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212/91, no qual há expressa previsão à responsabilização entre as sociedades pertencentes a grupo econômico pelo adimplemento da contribuição prevista na referida lei, conforme demonstrado, a referida regra prevê a solidariedade tendo como critério exclusivo o vínculo de participação das sociedades a um determinado grupo no qual alguma(s) delas esteja inadimplente.

Ainda que se entenda que o artigo 30, inciso IX da lei nº 8.212/91 instituiu uma norma de responsabilidade ao mesmo tempo que tenha instituído uma norma de solidariedade, de qualquer forma tanto a nova forma de responsabilidade, quanto a solidariedade necessitam respeitar o disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional, o que não ocorreu no presente caso quando da sua instituição.

Sob pena de violação do Código Tributário Nacional, o qual prevê normas gerais sobre a matéria da responsabilidade tributária, o estabelecimento de responsabilidade tributária deve estar, necessariamente, lastreado em casos nos quais o responsável tenha vínculo com o fato gerador, inclusive de sorte a ter algum “poder”, “controle”, ou “ingerência” sobre a parcela da riqueza que deva ser destinada ao erário público.

Portanto, não há impedimento de que uma sociedade possa ser responsabilizada pelas obrigações tributárias de uma terceira sociedade, desde que sejam atendidos os requisitos dispostos no artigo 128 do Código Tributário Nacional, situação que não é atendida pelo fato exclusivo de ambas pertencerem ao mesmo grupo econômico.

Quanto ao emprego do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, este é plenamente aplicável em qualquer caso de abuso de direito, em especial quando houver desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Em tais situações o emprego da desconsideração da personalidade jurídica é salutar para a própria estabilidade do sistema jurídico, atingindo-se o patrimônio de quem deu causa.

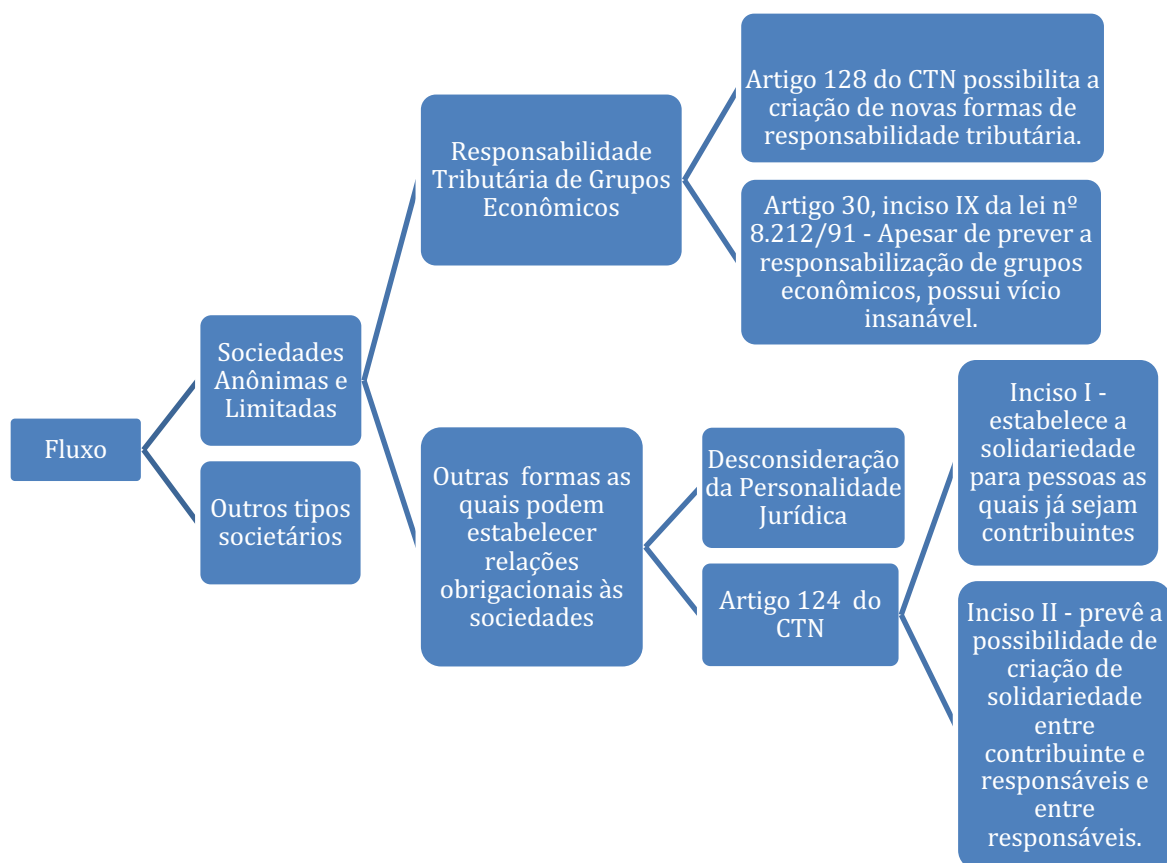
A figura da desconsideração da personalidade jurídica pode ser aplicada para qualquer natureza obrigacional, inclusive à tributária, mas não se confunde com a responsabilidade tributária, conforme demonstrado.

Ressalva-se, ainda, que a existência de grupos econômicos está disposta tanto na lei das sociedades anônimas, quanto em leis esparsas, inclusive nas de natureza tributária para fins de atribuição de benefícios fiscais, sendo que estas consideram também os grupos de fato, não sendo vedada a sua existência, tampouco constituindo qualquer tipo de ilicitude.

Nesse sentido, e visando resumir de forma gráfica as conclusões até aqui expostas, abaixo segue figura, através da qual se buscou montar um fluxo das premissas necessárias para se chegar à responsabilização de sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico, bem como, através da mesma, visou-se segregar do fluxo da responsabilidade tributária os demais institutos jurídicos os

quais apesar de constituírem outras formas obrigacionais, não se confundem com instituição da responsabilidade tributária⁴⁰⁴

Figura 2 – Fluxo para a responsabilização tributária e de outros institutos jurídicos capazes de gerar outras formas obrigacionais aos grupos econômicos



Fonte: elaborado pelo autor, 2019.

Quanto à aplicação da matéria perante o Poder Judiciário, verificou-se que nas decisões colegiadas dos Tribunais Regionais Federais há decisões recentes as quais mesclam os institutos jurídicos estudados no presente trabalho, algumas efetivamente afastando a responsabilidade de sociedades pelo mero pertencimento a grupos econômicos, e outras, ao revés, imputando a referida responsabilização quando da identificação da constituição de um grupo. De qualquer sorte, mesmo nas hipóteses nas quais há o referido afastamento, verifica-se que ainda existe a mistura

⁴⁰⁴ Ressalvando-se quanto à solidariedade, a qual apesar de não constituir uma relação de responsabilidade tributária, possui a natureza de graduar relações, dentre as quais relações entre contribuintes e responsáveis tributários, ou entre responsáveis tributários.

dos institutos jurídicos da responsabilidade tributária, da solidariedade e da desconsideração da personalidade jurídica, quando os mesmos devem ser tratados de forma segregada. Nada obsta, por exemplo, que exista uma situação de responsabilidade tributária cumulada com solidariedade, mas a referida existência concomitante não enseja na identidade dos mesmos.

Perante o Superior Tribunal de Justiça sobre o presente tema, nas primeiras decisões encontradas o Superior Tribunal de Justiça estava aplicando corretamente as regras para fins de responsabilização, ou mesmo de solidariedade tributária. Contudo a decisão colegiada mais recente, na qual ocorreu o enfrentamento do mérito pelo afastamento do óbice da súmula 07/STJ, como demonstrado empregou requisitos de institutos jurídicos diversos, inclusive o da desconsideração da personalidade jurídica e o da solidariedade como se fossem de responsabilidade tributária, o que demonstra a confusão a qual ainda ocorre sobre o tema.

Da mesma forma se faz a crítica quanto à recente decisão da Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª região, resultante do julgamento do incidente de arguição de inconstitucionalidade, a qual considerou válida uma norma a qual não preenche os requisitos mínimos previstos em lei para a constituição de responsabilidade tributária, através da atribuição de requisitos os quais não estão contidos na referida previsão legal, não sendo possível a inclusão dos mesmos, *a posteriori*, pelo Poder Judiciário como forma de sanar vício contido na origem da norma.

Por fim, há vários mecanismos de cobrança dos créditos tributários os quais podem ser empregados pelos órgãos fazendários dos entes públicos, razão pela qual em não havendo ato ilícito, tampouco abuso de direito o qual justifique a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, não há justificativa legal a qual permita a responsabilização de sociedade pertencente a um determinado grupo econômico, tendo como critério material desta responsabilização exclusivamente o fato de fazer parte do referido grupo, sem que haja qualquer vínculo com o fato gerador, mesmo que indireto.

REFERÊNCIAS

- ANTUNES, José Engrácia. Estrutura e responsabilidade da empresa: o moderno paradoxo regulatório. *In*: CUNHA, Alexandre dos Santos. **O direito das empresas e das obrigações e o novo código civil brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- ARMANI, Wagner José Penereiro. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica como Forma de Fortalecimento do Princípio da Autonomia Patrimonial. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, São Paulo, n. 77, p. 163-184, jul./set. 2017.
- ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Responsabilidade tributária dos sócios e administradores de empresas**. 2006. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4632/1/arquivo6019_1.pdf. Acesso em: 7 out. 2018.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BARBASSA, Sarah Mila. **Responsabilidade tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico**. 2015. 139 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) - Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14014/Responsabilidade%20Tributária%20-%20Sarah%20Mila%20Barbassa%2011.09.pdf?sequence=5&isAllowed=y>. Acesso em: 7 out. 2018.
- BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 221, p. 129-138, fev. 2014.
- BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 13 out. 2018.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 750/93**. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Brasília, DF, 29 dez. 1993. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc. Acesso em: 17 jul. 2018.

BRASIL. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16, set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 17 jul. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros [...]. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 nov. 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei no 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm. Acesso em: 22 fev. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018. Altera as Leis nºs 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 maio 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13670.htm. Acesso em: 22 fev. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 12 nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 21 jul. 2018.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm. Acesso em: 22 out. 2018.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 jul. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm. Acesso em: 13 fev. 2019.

BRASIL. Medida provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017. Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 jan. 2017. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1522390. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB Nº 1687, de 31 de janeiro de 2017. Regulamenta o Programa de Regularização Tributária (PRT), instituído pela Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1º fev. 2017. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=80099&visao=a_notado. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB Nº 971, de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 nov. 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1163381 – RS (2009/0043878-9). Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima, 21 de setembro de 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1º out. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16682109/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-1163381-rs-2009-0043878-9-stj/certidao-de-julgamento-16776973?ref=juris-tabs>. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1535048 – PR (2015/0125689-0). Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 8 de setembro de 2015. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 set. 2015. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/635834095/edv-nos-embargos-de-divergencia-em-resp-edv-nos-eresp-1535048-pr-2015-0125689-0/decisao-monocratica-635834131?ref=juris-tabs>. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1340.385 – SC. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 16 de fevereiro de 2016. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 26 fev. 2016. (Grifo nosso).

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Recurso Especial nº 834.044 – RS (2006/0065449-1). Recorrente: Município de São Leopoldo. Recorrido: Banco Santander Banespa S/A. Relatora: Min. Denise Arruda, 11 de novembro de 2008.

Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 15 dez. 2008. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RESP_834044_RS_11.11.2008.pdf?Signature=c7FBTtkTLffEY5QvCUszJTpViJY%3D&Expires=1551223567&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=d59bd80f8e9c8f644185b1719e4964c3. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Recurso Especial nº 884.845 – SC (2006/0206565-4). Recorrente: Banco Safra S/A. Recorrido: Município de Brusque. Relator: Min. Luiz Fux, 5 de fevereiro de 2009. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 fev. 2009. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RESP_884845_SC_05.02.2009.pdf?Signature=6LyyUPq470MVbf%2FCDO2KLVFwB7E%3D&Expires=1551224459&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=2e63d95d37de4b46cb45d4f5fe812992. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo regimental no recurso extraordinário 935.480 – PE**. Agravante: Lígia Glauce Pessoa Régisa, Maria de Fatima Pessoa Regis, Rafael Regis Arcoverde. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, 25 de novembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12349895>. Acesso em: 10 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 143.3631 – PE (2014/0022964-3). Relator: Min. Humberto Martins, 10 de março de 2015. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 mar. 2015. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178410268/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1433631-pe-2014-0022964-3?ref=juris-tabs>. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 429.923 – SP (2013/371576-2). Relator: Min. Humberto Martins, 10 de dezembro de 2013. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 16 dez. 2013. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24814285/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-429923-sp-2013-0371576-2-stj/relatorio-e-voto-24814287?ref=juris-tabs>. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 21.073 – RS (2011/0077935-0). Relator: Min. Humberto Martins, 18 de outubro de 2011. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 26 out. 2011. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21054822/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-21073-rs-2011-0077935-0-stj?ref=juris-tabs>. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial nº 168.9431 – ES. Relator: Min. Herman Benjamin, 3 de outubro de 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 19 dez. 2017. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;turma.2:acordao;resp:2017-10-03;1689431-1686055>. Acesso em: 7 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 562.276 – PR. Recorrente: União. Recorrido: Owner's Bonés Promocionais Ltda. Relator: Min. Ellen Gracie, 3 de novembro de 2010. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 9 fev. 2011. **Revista dos Tribunais**, v. 100, n. 907, p. 428-442, 2011.

BRASIL. **Trabalhos da comissão especial o Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). **Julgamento do Agravo de Instrumento nº 0036354-05.2013.4.01.0000/MT. 06.11.2018**. Tributário. Execução Fiscal. Desconsideração da Personalidade Jurídica. Formação de Grupo Econômico. Interesse Comum na Situação que Constitua o Fato Gerador. Não Comprovação. Artigo 124, I, CTN. Responsabilidade Solidária Afastada. Relator: Ângela Catão, 16 nov. 2018. Disponível em: <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00363540520134010000&pA=&pN=363540520134010000>. Acesso em: 19 mai. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (2. Região). **Julgamento do Agravo de Instrumento nº 0008887-82.2017.4.02.0000. 18.07.2018**. Execução Fiscal. Redirecionamento para Empresa do Mesmo Grupo Econômico. Índícios e Confusão Patrimonial. Poder de Direção. Relator: Poul Erik Dyrlund, 24 jul. 2018. Disponível em: [http://www10.trf2.jus.br/consultas/?proxystylesheet=v2_index&getfields=*&entqr=3&lr=lang_pt&ie=UTF-8&oe=UTF-8&requiredfields=\(-sin_proces_sigilo_judici:s\).\(-sin_sigilo_judici:s\)&sort=date:D:S:d1&entsp=a&adv=1&base=JP-TRF&ulang=&access=p&entqrm=0&wc=200&wc_mc=0&ud=1&client=v2_index&filter=0&as_q=&q=responsabilidade%20e%20tributária%20e%20grupo%20e%20econômico%20e%20124%20e%20apelação%20%20%20%20&start=40&site=v2_jurisprudencia](http://www10.trf2.jus.br/consultas/?proxystylesheet=v2_index&getfields=*&entqr=3&lr=lang_pt&ie=UTF-8&oe=UTF-8&requiredfields=(-sin_proces_sigilo_judici:s).(-sin_sigilo_judici:s)&sort=date:D:S:d1&entsp=a&adv=1&base=JP-TRF&ulang=&access=p&entqrm=0&wc=200&wc_mc=0&ud=1&client=v2_index&filter=0&as_q=&q=responsabilidade%20e%20tributária%20e%20grupo%20e%20econômico%20e%20124%20e%20apelação%20%20%20%20&start=40&site=v2_jurisprudencia). Acesso em: 20 mai. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). **Julgamento do Agravo Legal em Apelação Cível nº 0013578-59.2015.4.03.9999/SP. 26.03.2019**. Tributário. Contribuição Previdenciária. Grupo econômico. Artigo 30, inciso IX, lei nº 8.212/91. Relator: Valdeci dos Santos, 08.abr.2019. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/6819488>. Acesso em: 19 mai. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **Julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5010683-32.2018.4.04.0000/TRF. 27.09.2018**. Constitucional. Tributário. Grupo econômico. Responsabilidade de todos os integrantes. Artigo 30, inciso IX, lei nº 8.212/91. Constitucionalidade. Relator: Rômulo Pizzolatti, 13 mar. 2018. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50106833220184040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 4 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região; 2. Turma). **Apelação Cível nº 5009893-04.2017.4.04.7107/TRF**. Tributário. Parcelamento. Lei nº 3.496/2017. Utilização de Créditos de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL.

Empresas Controladas pelos mesmos Sócios – Pessoas Físicas. Impossibilidade. Apelante: SM Gestão e Negócios Ltda. Apelado: União Fazenda Nacional. Relatora: Luciane Amaral Corrêa Münch, 28 de fevereiro de 2018. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50098930420174047107&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&hdnReflId=cd6d7c5f00d4800b3f084e3c10eec66e&txtPalavraGerada=fcqy&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 23 fev. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (5. Região). **Julgamento do Agravo de Instrumento nº 0813169-15.2018.4.05.0000. 14.03.2019**. Execução Fiscal. Grupo Econômico. Comprovação de Participação da Agravante. Relator: Rogério Fialho Moreira, 21 mar. 2019. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pje/ConsultaPublica/listView.seam>. Acesso em: 20 mai. 2019.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 187, p. 68-81, abr. 2011.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do código tributário nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 167, p. 39-54, ago. 2009.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CAMOZZI, Érika. **A responsabilidade dos sócios e demais pessoas físicas na sociedade limitada perante os débitos relativos ao custeio da previdência social**. 2007. 271 f. Dissertação (Mestrado em Direito Previdenciário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7587>. Acesso em: 7 out. 2018.

CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa à luz do Novo Código Civil**: de acordo com a Lei 11.638/2007. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

CAMPOS, Hélio Silvío Ourém; BRANCO, Dóris de Souza Castelo. Responsabilidade tributária e grupo econômico de fato. **Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 7, n. 2, p. 248-266, 2016.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos**. Florianópolis: Empório do Direito, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas: lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações das Leis nº 9.457, de 5 de maio de 1997 e nº 10.303, de 31 de outubro de 2001**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Luiz Fernando Martins. **Tratado de direito empresarial: sociedades anônimas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. v. 3.

CHAVES, Rodrigo de Moraes Pinheiro. Critérios Lógicos para Justificação Jurídica da Sucessão Tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 113, p. 153-168, nov./dez. 2013.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

CUNHA, Rodrigo Ferraz Pimenta da. Apontamentos sobre a natureza jurídica da personalidade e a importância do conceito de limitação de responsabilidade das companhias. *In*. CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; JÚNIOR, Warde Walfrido Jorge; TAVARES, Carolina Dias (coord.). **Direito empresarial e outros estudos em homenagem ao professor José Alexandre Tavares Guerreiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 371-412.

DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

Disponível em:

<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7066/1/Marcelo%20da%20Rocha%20Ribeiro%20Dantas.pdf>. Acesso em: 26 out. 2018.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf>. Acesso em: 23 out. 2018.

DINIZ, Gustavo Saad. **Grupos Societários: da formação à falência**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 229, p. 88-101, out. 2014.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013.

FONTE, Leonardo Avelar da. **Grupos econômicos e responsabilidade tributária**. 2017. 162 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20899/2/Leonardo%20Avelar%20da%20Fonte.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018.

HENRIQUE, Márcio Alexandre Ioti. **A sujeição passiva e a responsabilidade dos sucessores no Código Tributário Nacional**. 2009. 265 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8767/1/Marcio%20Alexandre%20Ioti%20Henrique.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018.

HENTZ, Luiz Antonio Soares. **Direito comercial atual: de acordo com a teoria da empresa**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: pressupostos e limites**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

MACHADO, Hendel Sobrosa. **Responsabilidade dos administradores e sócios: além da desconsideração da personalidade jurídica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

MANENTE, Luciana Nini. **A responsabilidade tributária do sócio ou administrador: na execução fiscal e suas defesas processuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MUNHOZ, Eduardo Secchi. Estrutura de governo dos grupos societários de fato na lei brasileira: acionista controlador, administradores e interesse de grupo. *In*: CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge; TAVARES, Carolina Dias (coord.). **Direito empresarial e outros estudos de direito em homenagem ao professor José Alexandre Tavares Guerreiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 267-292.

MUNIZ, João Guilherme de Moura Rocha Parente. **A responsabilidade tributária das empresas formadoras de grupos econômicos**. 2014. 205 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6439/1/Joao%20Guilherme%20de%20Moura%20Rocha%20Parente%20Muniz.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018.

NADAIS, Carlos da Fonseca. Desconsideração da personalidade jurídica: um estudo doutrinário, normativo e jurisprudencial atualizado (Incluindo o Novo Código de Processo Civil). **Revista Síntese Direito Civil e Processual Civil**, São Paulo, n. 97, p. 415-444, set./out. 2015.

NASCIMBENI, Asdrubal Franco. A Aplicação da Desconsideração da personalidade Jurídica às Sociedades Anônimas. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, São Paulo, v. 61, p. 131-190, set. 2013.

OLEINIK, Rosana. **A responsabilidade tributária e os grupos econômicos**. 2016. 142 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/18857>. Acesso em: 23 set. 2018.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Tratado de direito empresarial brasileiro**. Campinas: LZN, 2004. v. 1.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária: e os atos de formação, reorganização e dissolução de sociedades.** São Paulo: Saraiva, 2012.

PINTO, Edson Antônio Sousa Pontes; GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. É cabível a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica nos casos de responsabilidade tributária de terceiros? Ainda sobre a incompatibilidade do novo instituto com o Direito Processual Tributário. **Revista do Tribunais**, São Paulo, v. 983, p. 291-309, set. 2017.

PLENO - Quitação de dívidas de seguridade social com bens pessoais de sócios. Publicado pelo canal STF. [S. l.: s. n.], 2010. 1 vídeo (40 min). Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Fvpoz8d5sOU>. Acesso em 4 nov. 2018.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros.** 2017. 318 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20975/2/Braulio%20Bata%20Simões.pdf>. Acesso em: 23 set. 2018.

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. **Controle, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, da atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores de pessoas jurídicas.** 2008. 482 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8070/1/Thiago%20Buschinelli%20Sorrentino.pdf>. Acesso em: 7 out. 2018.

TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão 'interesse comum' (CTN, art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, p. 20-27, jan. 2015.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário.** 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. considerações sobre a responsabilidade de empresas pertencentes a grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 1, n. 3, p. 17-32, nov./dez. 2016.

UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência tributária: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária.** Curitiba: Juruá, 2017.

VELLOSO, Andrei Pitten. Responsabilidade tributárias das empresas integrantes de grupos econômicos. **Jornal Carta Forense**, São Paulo, 3 set. 2015. Seção Tributário. Disponível em:

<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilidade-tributaria-das-empresas-integrantes-de-grupos-economicos/15751>. Acesso em: 23 fev. 2019.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. Responsabilidade Tributária das Empresas Componente de Grupos Econômicos. **Revista de Direito Empresarial**, São Paulo, v. 19, p. 219-225, out. 2016.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária**: as obrigações tributárias e responsabilidades : individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.



Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
Pró-Reitoria de Graduação
Av. Ipiranga, 6681 - Prédio 1 - 3º. andar
Porto Alegre - RS - Brasil
Fone: (51) 3320-3500 - Fax: (51) 3339-1564
E-mail: prograd@pucrs.br
Site: www.pucrs.br